

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Čerpání dotací a problematika přechodu z daňové evidence na účetnictví

Drawing of Grants and the Issue of Transformation from Tax Records to Bookkeeping

Student: Růžena Strakošová  
Vedoucí bakalářské práce: Ing. Alžběta Urbancová, Ph.D.

Ostrava 2013

## Zadání bakalářské práce

Student: **Růžena Strakošová**  
Studijní program: B6208 Ekonomika a management  
Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně  
Specializace: 02 Účetnictví a daně  
Téma: Čerpání dotací a problematika přechodu z daňové evidence na účetnictví  
Drawing of Grants and the Issue of Transformation from Tax Records to Bookkeeping

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
  2. Informace k čerpání dotací, právní úprava a zásady pro vedení daňové evidence a účetnictví
  3. Projekt přechodu z daňové evidence na podvojný účetnictví v praxi vzdělávacího zařízení
  4. Zhodnocení dopadu přechodu z daňové evidence na podvojný účetnictví na základ daně
  5. Závěr
- Seznam použité literatury  
Seznam zkratk  
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce  
Seznam příloh  
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:


HAKALOVÁ, Jana a Yvetta PŠENKOVÁ. *Daňová evidence*. Ostrava: Ediční středisko VŠB-TU Ostrava, 2008. 104 s. ISBN 978-80-248-1798-9.  
KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů 2012*. 9. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 712 s. ISBN 978-80-7357-744-5.  
PELECH, Petr a Vladimír PELC. *Daně z příjmů: s komentářem 2012*. 12. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 1 079 s. ISBN 978-80-7263-742-3.


Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Alžběta Urbancová, Ph.D.**

Datum zadání: 23.11.2012  
Datum odevzdání: 10.05.2013



  
Ing. Jana Hakalová, Ph.D.  
vedoucí katedry

  
prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová  
děkanka fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou práci, kromě příloh č. 2, č. 12 a č. 13, vypracovala samostatně.“

Datum: 10. 5. 2013

Handwritten signature in blue ink, reading "Růžena Šmahelová".

## **OBSAH**

<b>1 Úvod .....</b>	<b>4</b>
<b>2 Informace k čerpání dotací, právní úprava a zásady pro provedení daňové evidence a účetnictví.....</b>	<b>6</b>
2.1 Základní informace k čerpání prostředků z dotací ze strukturálních fondů.....	6
Evropské unie.....	6
2.1.1 Programové dokumenty operačního programu v oblasti podpor v podnikání.....	7
2.1.2 Aspekty a strategie operačního programu.....	8
2.2 Podnikání fyzických osob nezapsaných v obchodním rejstříku .....	8
2.3 Charakteristika daňové evidence z hlediska platné legislativy .....	10
2.3.1 Platná právní úprava .....	10
2.3.2 Evidence majetku, závazků a pohledávek .....	13
2.3.3 Evidence příjmů a výdajů .....	15
2.4 Charakteristika podvojného účetnictví z hlediska platné legislativy .....	17
2.4.1 Platná právní úprava .....	18
2.4.2 Obecné zásady pro vedení podvojného účetnictví a sestavení účetní závěrky .....	21
<b>3 Projekt přechodu z daňové evidence na podvojný účetnictví v praxi vzdělávacího zařízení .....</b>	<b>23</b>
3.1 Přechod z daňové evidence na podvojný účetnictví .....	23
3.1.1 Účetní pohled .....	23
3.1.2 Daňový pohled .....	24
3.1.3 Postup při přechodu z daňové evidence na podvojný účetnictví .....	27
3.2 Praktický příklad účtování prvního roku po přechodu .....	31
3.2.2 Zjištění stavu jednotlivých složek majetku a závazků k datu přechodu .....	33
3.2.3 Účet individuálního podnikatele .....	38
3.2.4 Převodový můstek.....	38
3.2.5 Sestavení zahajovací rozvahy, otevření účetních knih a vedení účetnictví .....	39
<b>4 Zhodnocení dopadu přechodu z daňové evidence na podvojný účetnictví na základ daně .....</b>	<b>40</b>
4.1 Zjištění základu daně v daňové evidenci .....	40
4.2 Zjištění základu daně po provedeném přechodu z daňové evidence na podvojný účetnictví.....	42
4.3 Možnosti daňové optimalizace daňové zátěže po přechodu .....	42
4.3.1 Varianta jednorázového zahrnutí veškerých položek snižující a zvyšující základ daně po převodu z daňové evidence .....	43
4.3.2 Varianta rovnoměrného rozložení zvýšení základu daně do tří let.....	44
4.3.3 Varianta rovnoměrného rozdělení daňové zátěže do čtyř let.....	45
4.3.4 Varianta zdanění pro společnost s ručením omezeným ve všech letech se stejným hospodářským výsledkem .....	46
4.4 Zhodnocení aspektů přechodu z daňové evidence na podvojný účetnictví .....	46
<b>5 Závěr .....</b>	<b>48</b>
<b>Seznam použité literatury .....</b>	<b>51</b>
<b>Seznam zkratk .....</b>	<b>52</b>
<b>Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce</b>	
<b>Seznam příloh</b>	
<b>Přílohy</b>	

## 1 Úvod

Každý ekonomický subjekt potřebuje takový informační systém, který mu umožní zaznamenávat transakce tvořících jeho podnikové hospodaření. Ekonomické subjekty při naplňování požadavků vedení daňové nebo účetní evidence, placení daní, příspěvků na sociální a zdravotní pojištění se musí neustále přizpůsobovat legislativním změnám týkajících se daňové a účetní problematiky. Regulace těchto povinných aktivit se vyvíjí a tak subjekty jsou nuceny sledovat a respektovat poměrně časté změny předpisů upravujících tyto činnosti. Tento závěr plně platí pro evidenci o majetku a hospodaření ekonomického subjektu, která je legislativně upravena jednak zákonem o účetnictví, jednak legislativní úpravou daní z příjmů. Zákon o účetnictví se vztahuje pouze na účetní jednotky a jen tyto účetní jednotky mají povinnost vést podvojný účetnictví. Od 1. 1. 2004 došlo pro dané podnikatelské subjekty ke zjednodušení administrativní náročnosti zrušením původního jednoduchého účetnictví a jeho nahrazením daňovou evidencí. Požadavky k vedení daňové evidence jsou řešeny v příslušných ustanoveních § 7b zákona o daních z příjmů. Daňová evidence je zaměřena výhradně na příjmy a výdaje týkajících se stanovení základu daně z příjmu.

Z dalších aspektů je vhodný informační systém nástrojem pro splnění přísných podmínek kladených pro získání finančních prostředků z evropských fondů. Jedním z povinných požadavků k zabezpečení transparentnosti pro čerpání dotací ze strukturálních fondů EU je vedení podvojného účetnictví u příjemce této podpory.

Cílem bakalářské práce je návod řešení problematiky postupu přechodu z daňové evidence na podvojný účetnictví pro fyzickou osobu. Vypracování projektu převodu z daňové evidence s praktickou aplikací na příkladu soukromého vzdělávacího zařízení a otevření počáteční rozvahy. Použitými metodami v této práci jsou návody, postupy a srovnání. Srovnávací analýza různých variant daňového dopadu převodu je vodítkem k výběru nejvhodnější varianty.

Teoretická část práce je obecně věnována systémům daňové evidence a účetnictví, nejvýznamnějším ustanovením, jež se zabývají podnikáním fyzických a právnických osob. Největší důraz je kladen na zákon o účetnictví v jeho novelizovaném znění, na vyhlášku pro podnikatele, kterou se provádějí příslušná ustanovení zákona o účetnictví a zákon o daních z příjmů v novelizovaném znění. Současně jsou zmíněny další právní

normy související také s podnikáním a teoretickými předpoklady převodu z daňové evidence na podvojně účetnictví.

V praktické části je detailně vypracován postup přechodu z daňové evidence do účetnictví v podmínkách firmy. Metodicky je znázorněn systém převodu a transport dat mezi dvěma různorodými evidencemi tak, aby umožnil uzavřít stávající evidenci a sestavit zahajovací rozvahu v účetnictví vzdělávacího zařízení. V rámci projektu je stanoven předpokládaný základ daně k datu 31.12. pro daňovou evidenci a zvláště pro účetnictví, zjištění daňové zátěže po převodu a zhodnocení jeho dopadu.

## **2 Informace k čerpání dotací, právní úprava a zásady pro provedení daňové evidence a účetnictví**

Schopnost obstát v mezinárodní soutěži a schopnost zajišťovat vyšší efekty z podnikání, představuje nezbytnou podmínku aktivního zapojování podnikatelské sféry do evropské a globální ekonomiky. Je nejvýznamnější výzvou pro celou podnikatelskou sféru. To platí bez výjimky i pro subjekty malého a středního podnikání. Z tohoto důvodu je zapotřebí realizovat opatření zaměřená na růst kvality podnikatelského prostředí, podnikatelské kultury a podnikatelské infrastruktury. Dosažení optimální kvality podnikatelského prostředí by se proto mělo dostat do centra Národohospodářských úvah o tom, kterými směry vést rozhodující systémy veřejné podpory, včetně podpory zakotvené v programech a opatřeních strukturálních fondů EU.

### **2.1 Základní informace k čerpání prostředků z dotací ze strukturálních fondů**

#### **Evropské unie**

V návaznosti na Třetí zprávu o hospodářské a sociální soudružnosti EU schválila Evropská komise v polovině roku 2004 nové legislativní návrhy na reformu politiky soudružnosti. Cílem reformy je soustředit strukturální pomoc v letech 2007 – 2013 na strategické cíle EU, týkající se konkurenceschopné a znalostní ekonomiky a evropské strategie zaměstnanosti.

Pro pravidla čerpání finanční podpory ze strukturálních fondů a Fondu soudružnosti členskými státy EU v letech 2007 - 2013 je v červenci 2006 Evropským parlamentem schváleno pět nových nařízení. Členské státy jsou povinny pro stanovení podmínek finanční podpory vypracovat a předložit Evropské komisi ke schválení tzv. operační programy.

Podporou kvalitního podnikatelského prostředí se vytvářejí podmínky pro vznik a úspěšný rozvoj konkurenceschopných podnikatelských subjektů, jež pak vytvářejí nová pracovní místa a mají význam v posilování hospodářské a sociální soudružnosti. Těmito opatřeními je naplňováno splnění cílů Lisabonské strategie. V makroekonomických hlavních směrech je úkolem členských států především zajistit ekonomickou stabilitu a ekonomickou udržitelnost, podporovat efektivní přidělování prostředků. Dále v mikroekonomické sféře rozšířit a prohloubit vnitřní trh, vytvořit příznivější podnikatelské prostředí podporující malé a střední podniky, zvýšit a zlepšit investice do výzkumu a vývoje, usnadnit inovace a zavádění informačních technologií.

### **2.1.1 Programové dokumenty operačního programu v oblasti podpor v podnikání**

Jedním z klíčových atributů budoucího úspěšného rozvoje české ekonomiky je podpora podnikatelského prostředí v České republice. České podnikatelské subjekty stále zaostávají za zeměmi Evropské unie ať již z hlediska své kvality, vybavenosti tak i z hlediska efektivity či inovativnosti. S ohledem na tuto situaci Ministerstvo průmyslu a obchodu ČR vypracovalo pro období 2007 – 2013 Operační program Podnikání a inovace (OPPI).

Při přípravě Operačního programu Podnikání a inovace se vycházelo z níže uvedeného legislativního rámce České republiky, dále z legislativy Evropské unie pro programovací období 2007-2013, ze strategických dokumentů Evropské unie a České republiky a koncepčních dokumentů Ministerstva průmyslu a obchodu:

Legislativa České republiky:

- zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých souvisejících předpisů, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách,
- zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů,
- zákon č. 47/2002 Sb., o podpoře malého a středního podnikání a o změně zákona č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

Ve shodě s prioritními rozvojovými cíly na základě důkladné analýzy stavu podnikatelského prostředí a s přihlédnutím k problematice podpory inovací, bylo v Operačním programu Podnikání a inovace (OPPI) stanoveno sedm prioritních os, z nichž šest je věcně zaměřených a sedmá je zaměřena na technickou pomoc při realizaci tohoto operačního programu:

1. Vznik firem
2. Rozvoj firem
3. Efektivní energie
4. Inovace
5. Prostor pro podnikání a inovace
6. Služby pro rozvoj podnikání
7. Technická pomoc



### **2.1.2 Aspekty a strategie operačního programu**

Operační program odráží strategii Evropské unie zaměřením na nástroje nepřímé a přímé podpory podnikatelů, zejména malých a středních, a obecně na řešení otázek překonávání dosavadních bariér přístupu ke kapitálu, které jsou typickým projevem selhání trhu.

V souladu s Lisabonskou strategií se počítá, že se bude podpora poskytovat především podnikům s vyšším inovačním potenciálem. Nezapomíná se však ani na podporu vzniku nových (malých) podniků a na podporu dalšího rozvoje existujících podniků, směřujících k podpoře jejich konkurenceschopnosti, s důrazem na regiony se strukturálními problémy a vysokou nezaměstnaností, které představují další z dlouhodobých priorit EU k většímu počtu lepších pracovních míst.

Soubor opatření kombinujících veřejné a soukromé zdroje by měl obecně motivovat nejširší možnou základnu výzkumné a podnikatelské sféry k realizaci inovačních procesů výrobků a technologií na úrovni schopné obstát v mezinárodní soutěži.

Tak zvaná „nová ekonomika“ se bude stále více opírat o nové formy mezinárodní spolupráce a internacionalizace a o prudký růst informatiky, o znalosti a komunikace, které spojují a stále více budou spojovat celý svět.

Členství v Evropské unii je pro Českou republiku především velkou výzvou. Poskytuje přinejmenším jednotný trh, ale i synergii tvořivých sil společné strategie růstu a využívání centralizovaných finančních fondů směrem k vyšší konkurenční schopnosti.

V zemích Evropské unie je potřeba vyhledávat rozhodující spojence pro budoucnost a společně s nimi a na společně připravovaných projektech využívat technologické a kapitálové síly a jinak nedosažitelných výhod centralizované veřejné podpory.

## **2.2 Podnikání fyzických osob nezapsaných v obchodním rejstříku**

Živnostenské podnikání v České republice a kontrola jeho dodržování jsou upraveny živnostenským zákonem č. 455/91 Sb., nařízením vlády č. 278/2008 Sb., jímž se stanoví obsahové náplně jednotlivých živností. Dle § 2: „*Živností je soustavná činnost provozovaná*

*samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených tímto zákonem.*“

Tento zákon vymezuje, které činnosti nejsou živností. K živnostenskému zákonu je připojeno pět příloh, které obsahují seznamy jednotlivých živností. Na živnostenský zákon navazují a jsou s ním úzce spjaty následující zákony a další právní předpisy v jejich platném znění:

- zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník,
- zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník,
- zákon č. 634/1992 Sb., zákon o ochraně spotřebitele,
- zákon č. 552/1991 Sb. České národní rady, o státní kontrole,
- zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon),
- zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník,
- zákon č. 200/1990 Sb., o přestupcích,
- zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích,
- zákon č. 500/2004 Sb., správní řád,
- daňové zákony – zejména zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, zákon č. 16/1993 Sb., o silniční dani, zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí,
- nařízení vlády č. 278/2008 Sb., kterým se stanoví obsahové náplně jednotlivých živností,
- příloha č. 5 živnostenského zákona – je zde uveden přehled živností, pro jejichž výkon z hlediska ochrany zdraví a majetku podnikatel musí splňovat nebo (musí) mít zajištěny fyzické osoby, jež splňují odbornou způsobilost předepsanou tímto předpisem.

Firmou fyzické osoby je vždy její jméno a příjmení. Může obsahovat dodatek odlišující osobu podnikatele nebo druh podnikání. Fyzická osoba může užívat dle právní úpravy a v souladu s dobrými mravy soutěže odlišující označení s jiným podnikatelem působícím ve stejném místě, a to doplněním údaje o jménu ve firmě dostatečně odlišujícím dodatkem. Dodatky mohou být osobní nebo věcné. Např. dodatek osobní Jiří Nový, junior; dodatek věcný Jiří Nový, zámečnictví.

Místem podnikání fyzické osoby je adresa zapsaná jako její místo podnikání v obchodním rejstříku nebo v jiné zákonem upravené evidenci (např. živnostenský zákon).

Majetek, který patří a slouží podnikateli nebo je určen k podnikání, je ve smyslu obchodního zákoníku označován jako obchodní majetek. Soubor obchodního majetku a závazků vzniklých v souvislosti s podnikáním podnikateli – fyzické osobě je označen jako obchodní jmění. Čistým obchodním majetkem se rozumí obchodní majetek mínus závazky vzniklých s podnikáním. Struktura obchodního majetku je znázorněna v příloze č. 1.

Všeobecné podmínky k provozování živnosti fyzickými osobami jsou stanoveny v paragrafu 6 živnostenského zákona, pokud tento zákon nestanoví jinak:

- dosažení věku 18 let,
- způsobilost k právním úkonům,
- trestní bezúhonnost.

*„Za bezúhonnou se pro účely tohoto zákona nepovažuje osoba, která byla pravomocně odsouzena pro trestný čin spáchaný úmyslně, jestliže byl tento trestný čin spáchán v souvislosti s podnikáním, anebo s předmětem podnikání, o který žádá nebo který ohlašuje, pokud se na ni nehledí, jako by nebyla odsouzena.“*

V současné době při vyřizování živnostenského oprávnění již nemají podle živnostenského zákona (původně ustanoveno v § 6) fyzické osoby povinnost překládat, jak tomu bylo před léty, doklady o neexistenci daňových nedoplatků na osobním účtu, na platbách pojistného na veřejném zdravotním pojištění a na platbách pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti.

## **2.3 Charakteristika daňové evidence z hlediska platné legislativy**

Novelou zákona o účetnictví č. 437/2003 Sb. došlo k 1. 1. 2004 ke zrušení jednoduchého účetnictví pro fyzické osoby. Novela zákona byla koncipována tak, aby poplatníci mohli plynule přejít z účtování v soustavě jednoduchého účetnictví na daňovou evidenci.

### **2.3.1 Platná právní úprava**

Vedení daňové evidence je upraveno v zákoně o daních z příjmů a zajišťuje zjištění základu daně z příjmu, a to správným vykázáním daňových a nedaňových příjmů a výdajů. Ve smyslu § 7b zákona obsahuje údaje odděleně vedené o

- a) příjmech a výdajích, v členění pro potřeby zjištění základu daně, a
- b) majetku a závazcích.

Vedení daňové evidence zejména využije poplatník s příjmy podle § 7, který povinně nebo dobrovolně nevede účetnictví nebo nevyužil možnosti přejít na uplatňování výdajů procentem, případně nemá daň stanovenou paušální částkou.

Pro obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci se odkazuje v zákoně o daních z příjmů na zvláštní právní předpisy o účetnictví, ale tento zákon obsahuje i vlastní vymezení ocenění majetku a závazků:

1. hmotný majetek se oceňuje podle § 29:

- pořizovací cenou při úplatném pořízení,
- vlastními náklady, je-li pořízen ve vlastní režii,
- hodnota nesplacené pohledávky zajištěné převodem práva, a to u hmotného movitého majetku, který zůstává ve vlastnictví věřitele,
- reprodukční pořizovací cenou v ostatních případech zjištěná podle zvláštního předpisu,
- při nabytí majetku zděděním nebo darováním cena stanovená podle zvláštního předpisu,
- hodnota technického zhodnocení podle § 33 odst. 1,

2. pohledávky

- jmenovitou hodnotou,
- pořizovací cenou u pohledávky nabyté postoupením,
- cenou zjištěnou podle zákona o oceňování majetku ke dni nabytí majetku u pohledávky nabyté děděním nebo darem,

3. ostatní majetek se oceňuje

- pořizovací cenou, je-li pořízen úplatně,
- vlastními náklady, je-li pořízení ve vlastní režii, v souladu s účetními metodami (konkrétně § 25 odst. 4 písm. c) a d) zákona o účetnictví),
- cenou zjištěnou podle zákona o oceňování majetku ke dni nabytí majetku u pohledávky nabyté děděním nebo darem,

4. závazky se oceňují při vzniku jmenovitou hodnotou, při převzetí pořizovací cenou,

5. peněžní prostředky a ceniny se oceňují jejich jmenovitými hodnotami.

Specifikace dalších pravidel dle § 7b:

6. u pozemku, vyjma pěstitelského celku trvalých porostů, je pořizovací cenou cena včetně porostu,

7. u majetku pořízeného formou finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci se do pořizovací ceny zahrnou výdaje související s jeho pořízením hrazené nájemcem,
8. v případě úplatného pořízení nemovitých a movitých věcí, majetkových práv, pohledávek a závazků, také v případě části uvedeného majetku a závazků, za jednu pořizovací cenu, se cena jednotlivých položek majetku s výjimkou peněz, cenin, pohledávek a závazků stanoví v poměrné výši k ceně jednotlivých složek majetku oceněných podle zákona o oceňování majetku. Je-li v tomto případě rozdíl mezi pořizovací cenou a oceněním tohoto majetku podle zvláštního právního předpisu, zvýšeným o hodnotu peněz, cenin a pohledávek (včetně daně z přidané hodnoty) a sníženým o hodnotu závazků, které se nepřeceňují, postupuje se jako v případě záporného oceňovacího rozdílu při koupi podniku - rozdíl se v souladu s § 23 odst. 15 zákona o daních z příjmů rozpouští do příjmu po dobu 180 měsíců. (Macháček a kolektiv autorů, 2012)

Poplatník vedoucí daňovou evidenci musí provést k poslednímu dni zdaňovacího období zjištění skutečného stavu (inventarizaci) majetku, zásob, pohledávek a závazků a provést zápis. O případné rozdíly upraví základ daně podle § 24 a 25 zákona o daních z příjmů.

Daňovou evidenci je nutné uschovávat za všechna zdaňovací období, pro která neskončila lhůta pro vyměření daně, stanovená příslušným zákonem. (Pelech, Pelc, 2012)

Daňovou evidenci si podnikatel může vést sám nebo může pověřit vedením této evidenci zaměstnance – účetní, jinou fyzickou nebo právnickou osobu.

Forma vedení daňové evidence již není upravena žádným předpisem. Její zpracování vychází ze zásady jednoduchosti. Lze ji vést ručně nebo pomocí ekonomického software v knihách, jež byly dříve využívány v soustavě jednoduchého účetnictví.

Daňová evidence obvykle zahrnuje:

- a) deník příjmů a výdajů,
- b) evidenci majetku a závazků, jedná se zejména o:
  - inventární karty dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku,
  - knihu drobného dlouhodobého majetku,
  - skladové karty zásob,
  - evidence pohledávek a závazků,
  - evidence pro potřeby DPH,

- evidence finančního leasingu,
- karty rezerv,
- karty úvěrů, půjček a finančních výpomocí,

c) ostatní evidence:

- mzdové listy a související evidence,
- pokladní knihu,
- knihy jízd.

Cílem daňové evidence je vedení záznamů úplně, průkazně, srozumitelně, přehledně a s trvalostí veškerých záznamů. Pro praxi je možné obecná pravidla konkretizovat vnitřní normou - předpisem podnikatele, tzv. interní směrnici.

### **2.3.2 Evidence majetku, závazků a pohledávek**

Podnikatelé provádí zápisy do evidencí v ocenění dle platné právní úpravy a k okamžiku uskutečnění ekonomické transakce, k poslednímu dni zdaňovacího období.

Podnikatel může podle své potřeby vést jednu knihu pohledávek a jednu knihu závazků nebo vést knih několik, je-li to pro něj užitečné, např. v členění pohledávky vůči odběratelům, závazky vůči dodavatelům, z titulu poskytnutých a přijatých záloh, pohledávky a závazky vyplývajících z pracovněprávních vztahů, daňové závazky.

Hmotný a nehmotný majetek se eviduje:

- v knize majetku nebo
- na kartách majetku.

V knize nebo na inventární kartě hmotného majetku se uvede v záhlaví název subjektu, dále následuje název nebo popis hmotného majetku, číselné označení a tyto další údaje:

- a) pořizovací cena v Kč (ocenění bez DPH),
- b) datum a způsob pořízení, v případě z darů nebo z dotací uvede se pak výše a druh finančního zdroje,
- c) datum uvedení do používání,
- d) způsob využití majetku v členění podle druhu činností podnikatele,
- e) odpisová skupina a zvolený způsob odpisování,
- f) zdaňovací období, částky daňových odpisů za zdaňovací období a zůstatkovou cenu po odpočtu daňových odpisů,
- g) zřízení zástavní právo, věcné břemeno, jiné závazky vážnoucí na majetku,

- h) datum a způsob vyřazení,
- i) ostatní údaje pro identifikaci majetku.

Dlouhodobý majetek je svou povahou určen k dlouhodobému používání ve firmě (má dobu použitelnosti delší než jeden rok) a zároveň splňuje podmínku minimální vstupní ceny, která je u hmotného majetku vyšší než 40 000 Kč a u nehmotného majetku pouze z evidenčních důvodů vyšší než 60 000 Kč.

Problematika odepisování dlouhodobého majetku je uvedena v §§ 26 až 32, a § 33 zákona o daních z příjmů. Při pořízení nehmotného majetku je považován za daňový výdaj v daňové evidenci příjmů a výdajů fyzických osob i výdaj na pořízení nehmotného majetku nebo jeho technické zhodnocení. Ustanovení § 32a zákona o daních z příjmů pro odepisování nehmotného majetku se týká majetku vedeného v účetnictví. Na fyzickou osobu, jež vede daňovou evidenci, se z uvedených důvodů toto ustanovení nevztahuje a aplikují se ustanovení pro zjištění základu daně v § 5 zákona o daních z příjmů. Při pořízení dlouhodobého hmotného majetku je toto pořízení uplatněno postupně po stanovenou dobu dle zákona o dani z příjmů formou daňových odpisů v rámci uzávěrkových úprav výdajů daňových.

Při stanovení daňových odpisů u jednotlivých druhů majetků můžeme si vybrat ze dvou metod odpisování:

- rovnoměrné (lineární) odpisování,
- zrychlené (degresivní) odpisování.

Stejně se postupuje při technickém zhodnocení majetku (modernizací, stavebními úpravami, rekonstrukcí). Technické zhodnocení hmotného majetku je upraveno v § 33 zákona o daních z příjmů.

Nezbytně nutná pravidla při stanovení daňových odpisů:

- hmotný majetek se odepisuje do výše vstupní nebo zvýšené vstupní ceny,
- součástí vstupní ceny je i technické zhodnocení provedené v prvním roce odepisování,
- technické zhodnocení majetku zvyšuje vstupní cenu majetku v roce dokončení zhodnocení,
- způsob odpisování zvolíme zvlášť pro každý nově pořízený majetek do obchodního majetku a nesmíme ho změnit po celou dobu odepisování,

- nesmíme odepisovat majetek, který je dle zákona o daních z příjmů vyloučen z odpisování,
- odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru,
- odpisování může být přerušeno,
- pokud je majetek vyřazen v průběhu zdaňovacího období, lze uplatnit pouze jen polovinu ročního daňového odpisu.

### **2.3.3 Evidence příjmů a výdajů**

Veškeré příjmy a výdaje evidované v peněžním deníku můžeme rozdělit dle daňového hlediska na:

- příjmy zahrnované do základu daně - peněžní a nepeněžní včetně příjmů dosažených směnou,
- příjmy nezahrnované do základu daně - příjmy, které nejsou předmětem daně, osvobozené),
- výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů - peněžní a nepeněžní,
- výdaje, které nelze uznat za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Toto elementární členění, vycházející ze zákona o daních z příjmů je nutno dále posoudit, zda konkrétní příjem nebo výdaj je daňový nebo nedaňový, podle aktuálně platného zákona o daních z příjmů, v návaznosti na předmět podnikání podnikatele a také na jeho konkrétní situaci, v níž se nachází.

Příjmy zahrnované do základu daně jsou příjmy z podnikatelské činnosti přijaté v hotovosti nebo připsané na běžný účet podnikatele za prodej zboží, výrobků, poskytovaných služeb, popř. ostatních příjmů. Tomuto dělení činností odpovídá i členění v peněžním deníku.

Příjmy nezahrnované do základu daně, jsou příjmy, které dani z příjmů nepodléhají nebo již byly dříve zdaněny. V peněžním deníku jsou vedeny v následujícím dělení těchto příjmů:

- peněžité vklady,
- úvěry a půjčky,
- příjmy zdaněné u zdroje srážkou,
- daň z přidané hodnoty na výstupu (u plátce DPH),
- ostatní příjmy.



Výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů jsou výdaje vzniklé v souvislosti s příjmy z podnikatelské činnosti a dle § 24 zákona o daních z příjmů jsou daňově uznatelným nákladem a snižující základ daně. V peněžním deníku odpovídá následující členění výdajů zahrnovaných do základu daně:

- nákup materiálu,
- nákup zboží,
- nákup drobného hmotného a nehmotného majetku,
- mzdy,
- pojistné za zaměstnance,
- provozní režie,
- ostatní výdaje.

Výdaje, které nejsou ve smyslu § 25 zákona o daních z příjmů výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, nesnižují základ daně. V peněžním deníku jsou vedeny v následujícím členění:

- nákup hmotného majetku,
- osobní spotřeba,
- pojistné sociální a zdravotní podnikatele,
- daň z příjmů včetně záloh podnikatele,
- splátky úvěrů a půjček,
- DPH na vstupu (u plátce DPH),
- peněžité dary,
- výdaje na reprezentaci,
- výdaje na účely, na které byla v předchozích letech vytvořena rezerva,
- ostatní výdaje.

Na konci zdaňovacího období je nutné uzavřít složky daňové evidence a uzávěrkovou úpravou příjmů a výdajů je nutné upravit příjmy a výdaje daňově vykázané v peněžním deníku.

Uzávěrková úprava příjmů daňových – navyšujeme je zpravidla např. o tyto položky:

- zápočet pohledávky dle smlouvy o vzájemném zápočtu,
- příjmy z postoupených pohledávek,
- čerpání zákonných rezerv v návaznosti na zákon o rezervách,
- zrušení zákonné rezervy z důvodu jejího nevyčerpání nebo nerealizování účelu, na který byla vytvořena.

Uzávěrková úprava výdajů daňových – zvyšujeme nejčastěji např. o tyto položky:

- zápočet závazku dle smlouvy o vzájemném zápočtu,
- daňové odpisy dlouhodobého hmotného majetku,
- zůstatková cena vyřazeného dlouhodobého hmotného v souladu se zákonem o daních z příjmů,
- pořizovací cenu pozemku v případě jeho prodeje,
- časové rozlišení splátek nájemného při pořízení hmotného majetku formou finančního leasingu,
- věcné vklady podnikatele v podobě zásob, drobného majetku,
- a další výdaje. (Hakalová, Pšenková, 2008)

## **2.4 Charakteristika podvojného účetnictví z hlediska platné legislativy**

Zákon o účetnictví stanoví rámcové zásadní podmínky vedení účetnictví pro různé typy podnikatelských a nepodnikatelských subjektů. Jednotlivé prováděcí vyhlášky a předpisy rozpracovávají jednotlivá ustanovení zákona o účetnictví pro konkrétní typy těchto subjektů. V podstatě účetnictví je založeno na několika prvcích bez ohledu na specifické podmínky účetní jednotky. Mezi elementární prvky účetnictví patří:

- shromažďování a zpracování účetních záznamů,
- analyzování zjištěných a zpracovaných informací,
- vyhodnocení výsledků,
- sdělení zjištěných výsledků uživatelům ekonomických informací.

Účetnictví sleduje stav a pohyb majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, zjišťuje náklady a výnosy a výsledek hospodaření. Poskytuje komplexní obraz o hospodaření firmy. Účtování probíhá podvojnými zápisy v soustavě účtů danými směrnou účtovou osnovou prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví. Účetní jednotky musí vést účetnictví v českém jazyce a v peněžních jednotkách české měny. Účetní záznamy jsou v technické nebo listinné formě a provádějí se do těchto účetních knih:

- účetní deník,
- hlavní kniha,
- kniha analytické evidence,
- kniha podrozvahových účtů.

(Kolektiv autorů, 2012)

### 2.4.1 Platná právní úprava

Legislativní rámec účetního systému České republiky tvoří:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- prováděcí vyhlášky Ministerstva financí (MF), kterými se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/91 Sb., o účetnictví,
- české účetní standardy,
- ostatní právní předpisy, které jsou věcným základem pro účetnictví.

Zákon č. 563/91 Sb., o účetnictví od roku 2000 prošel několika zásadními novelizacemi z důvodu vynucených změn v úpravě v oblasti obchodního práva a zákona o daních z příjmů č. 586/1992 Sb. a dosažení souladu české právní úpravy k účetnictví s právem Evropské unie, které je upraveno a aplikováno ve formě směrnic a nařízení EU. Ve světě a v Evropské unii dochází k sladování účetních předpisů a k upřesňování požadavků na kvalitu účetní závěrky především z pohledu zvýšeného zájmu potenciálních investorů, obchodních partnerů, trhu s cennými papíry. Dalším vážným důvodem je uplatnění opatření směřujících k potírání hospodářské trestní činnosti v rámci dohod na mezinárodní úrovni. Zákon o účetnictví je základním právním předpisem upravujícím účetnictví podnikatelů i ostatních účetních jednotek, které jsou povinny vést účetnictví.

Zákon účetnictví ve svých ustanoveních definuje:

- účetní jednotky (§ 1),
- rozsah účetnictví,
- základní povinnosti při vedení účetnictví a uplatňování účetních metod včetně sankcí při nedodržení povinností stanovených tímto zákonem,
- účetní knihy, jejich otevírání a uzavírání; účetní doklady, účetní rozvrh, směrnou účetní osnovu, inventarizaci, archivaci účetních záznamů,
- účetní závěrku a konsolidovanou účetní závěrku; stanoví základní požadavky na její obsah, její zveřejňování včetně výroční zprávy a povinnosti auditu účetní závěrky,
- pravidla pro oceňování v průběhu účetního roku a k rozvahovému dni,
- způsob vydávání dalších prováděcích vyhlášek týkajících se metodiky účetnictví.

Prováděcí vyhlášky k zákonu č. 563/1991 Sb. pro jednotlivé typy účetních jednotek, upravují rozsah a způsob sestavování účetní závěrky; uspořádání, označování a obsahové vymezení položek bilance v účetní závěrce; vymezení nákladů, výnosů a výsledků

hospodaření v účetní závěrce; uspořádání a obsahové vymezení vysvětlujících a doplňujících informací v příloze v účetní závěrce; uspořádání, označování a obsahové vymezení položek konsolidované účetní závěrky; metody konsolidace účetní závěrky a postup zahrnování účetních jednotek do konsolidačního celku; metody ocenění při pořízení souboru movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením; metody oceňování a metodu sestavení zahajovací rozvahy při přeměně společnosti nebo družstva, včetně okamžiku účtování o ocenění reálnou hodnotou; úpravy při přeshraniční přeměně nebo převodu podniku; metodu ocenění při nabytí více než jedné složky majetku převodem nebo přechodem.

Pro účely této bakalářské práce je dále uváděna vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů pro účetní jednotky, kteří jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, jež upravuje především:

- rozsah a části účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky pro podnikatele,
- obsahové vymezení položek účetních závěrek účetních jednotek a formát účetních výkazů (rozvahy, výkazu zisku a ztráty),
- uspořádání a označování položek účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky,
- směrnou účetní osnovu,
- účetní metody a jejich použití, metody přechodu z daňové evidence podle zvláštního zákona na účetnictví, metody ocenění a úpravy při přeměnách podniku, konsolidační metody.

Vyhláška navazuje na zákon o účetnictví a rozvádí základní požadavky na výstupy z účetnictví a účetní metody, které jsou závazné pro určenou skupinu podnikatelů.

### České účetní standardy pro účetní jednotky

Ministerstvo financí ČR v souladu s ustanovením § 36 odst.1 zákona o účetnictví vydalo české účetní standardy pro účetní jednotky, účtující podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. Tyto standardy nahrazují v plném rozsahu Postupy účtování pro podnikatele, jejichž platnost skončila dnem 31. 12. 2003. Cílem českých účetních standardů je stanovit základní postupy účtování na účtech za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami. V současné době je vydáno 23 těchto standardů, které jsou zachyceny v příloze č.2.

Na straně druhé dokreslují právní úpravu další předpisy, kde lze najít potřebné informace. Jsou to obchodní zákoník, občanský zákoník, daňové a ostatní předpisy.

Obecně pro účetní právo vedle zákona o účetnictví a jeho prováděcích vyhlášek - je obchodní zákoník jedním z nejdůležitějších pramenů. Upravuje mnohé části účetnictví podnikatelů. Zákon o účetnictví se často odvolává u některých svých částí na příslušná ustanovení, týkající se například zveřejňování účetní závěrky v § 21a. Mnohá další ustanovení obchodního zákoníku mají přímo vliv na způsob a vedení účetnictví.

V souvislosti s podnikáním fyzických osob je však nutné zmínit § 34 obchodního zákoníku. Některé fyzické osoby musí být popřípadě mohou být zapsány do obchodního rejstříku. Fyzická osoba, která je podnikatelem, se zapíše vždy do obchodního rejstříku, pokud splní následující podmínky dané obchodním zákoníkem. Výše jejich výnosů nebo příjmů snížených o daň z přidané hodnoty, je-li součástí výnosů nebo příjmů, dosáhla nebo přesáhla za dvě po sobě bezprostředně následující účetní období v průměru částku sto dvacet miliónů Kč a je fyzickou osobou, která podniká a má bydliště v České republice.

Dále se do obchodního rejstříku zapíše zahraniční fyzická osoba s bydlištěm mimo území České republiky, která má podnik nebo organizační složku umístěnou na území České republiky, kromě výjimek osob specifikovaných v obchodním zákoníku, které se do obchodního rejstříku zapisovat nemusí. Výjimku z tohoto pravidla tvoří:

- fyzická osoba – státní příslušník členského státu Evropské unie, jiného státu tvořícího Evropský hospodářský prostor nebo Švýcarské konfederace a její rodinný příslušník, má-li v České republice právo pobytu,
- státní příslušník třetího státu, kterému bylo v členském státě Evropské unie přiznáno právní postavení dlouhodobě pobývajícího rezidenta a jeho rodinný příslušník, má-li v České republice povolení k dlouhodobému pobytu,
- jiná fyzická osoba, které vznikne právo podnikat podle živnostenského zákona.

Na základě zákona o účetnictví jsou povinny se zapsat do obchodního rejstříku další podnikající fyzické osoby, pokud jejich obrat podle zákona o DPH přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 000 000 Kč, a to od prvního dne kalendářního roku.

Další podnikající fyzické osoby jsou zapsány ve smyslu obchodního zákoníku, pokud o zápis požádají. V projektu fyzická osoba nepožádala o zápis do obchodního rejstříku.

Povinnost uložení účetních a dalších listin do sbírky zákonů. Obchodní zákoník stanoví základní informační povinnost ukládat stanovené listiny do obchodního rejstříku. Sbírk listin obsahuje mimo jiné dokumenty i účetní závěrky, vyžaduje-li jejich vyhotovení tento zákon nebo zvláštní právní předpis. Nezveřejnění a neuložení listin do veřejné sbírky listin může být považováno za nesplnění základní povinnosti účetní jednotky a účetní jednotky mohou být dle příslušného zákona proto sankcionovány.

K otevírání a uzavírání účetních knih, sestavování zahajovacích rozvah a účetních závěrek: Obchodní zákoník v mnoha ustanoveních doplňuje zákon o účetnictví o další možné případy, ve kterých se musejí uzavírat účetní knihy, sestavovat a zveřejňovat účetní závěrka, popř. sestavovat mezitímní účetní závěrka podle zákona o účetnictví. (ZÁKONY II/2013)

Účetnictví, jehož prvotním záměrem je věrné a poctivé zobrazení ekonomické reality podniku, je velmi silně ovlivňováno daňovými předpisy. Základ daňové povinnosti se však v zásadě zjišťuje mimo účetní systém. Vazba účetnictví se zákonem o daních z příjmů vyplývá zejména z ustanovení § 23 odst. 2 - 4 zákona o daních z příjmů, který stanoví zjištění základu daně za zdaňovací období z výsledku hospodaření. Výsledek hospodaření je pak upravován snižováním či zvyšováním o položky vymezené zákonem. Pro posouzení nákladů, které vstupují do základu daně, je nutno přihlédnout k §§ 24, 25, 26 až 33, stejně tak u výnosů musíme vycházet z ustanovení § 23 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Vzhledem k tomu, že zákon o daních z příjmů je v mnoha oblastech koncipován obecně, je nutné se v jednotlivých případech řídit výklady Ministerstva financí k jednotlivým ustanovením zákona o daních z příjmů.

#### **2.4.2 Obecné zásady pro vedení podvojného účetnictví a sestavení účetní závěrky**

Z ustanovení zákona o účetnictví a provádějících předpisů k tomuto zákonu vycházejí obecné zásady pro vedení účetnictví a sestavení účetní závěrky:

- a) zásada věrného a poctivého zobrazení skutečnosti, objektivita – účetní jednotka je povinna vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvanlivost účetních záznamů,

- b) zásada nepřetržitého trvání účetní jednotky – účetní jednotka musí vést účetnictví od data svého vzniku až do data svého zániku,
- c) zásada nezávislosti účetních období – účetní jednotka zaznamenává všechny účetní případy do období, s nímž časově a věcně souvisejí,
- d) zásad bilanční kontinuity, resp. návaznosti účtů aktiv a pasív,
- e) zásada kontinuity účetnictví – zásada stálosti metod účetnictví a zásad oceňování v historických cenách,
- f) zásada opatrnosti – účetní jednotka je povinna promítnout do ocenění majetku a závazků rizika, ztráty a znehodnocení, která jsou jí známa při sestavování účetní závěrky při principu – aktiva a výnosy se nesmějí nadhodnocovat, pasíva a náklady podhodnocovat,
- g) zásada vzájemného zúčtování (zákaz kompenzace),
- h) zásada přednosti obsahu před formou. (ZÁKONY I/2013)

### 3 Projekt přechodu z daňové evidence na podvojný účetnictví v praxi vzdělávacího zařízení

#### 3.1 Přechod z daňové evidence na podvojný účetnictví

Tento přechod je upraven odděleně pro účetní a daňové předpisy. Viz dále kapitola 3.1.1 Účetní pohled a kapitola 3.1.2 Daňový pohled.

##### 3.1.1 Účetní pohled

Postup přechodu z daňové evidence na účetnictví je stanoven metodou uvedenou v prováděcí vyhlášce č. 500/2002 Sb. k zákonu č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů. Konkrétně je tento přechod podrobně popsán v §61b uvedené vyhlášky:

*„Metoda přechodu z daňové evidence na účetnictví*

*(1) Fyzické osoby vedoucí daňovou evidenci podle zvláštního právního předpisu (dále jen „daňová evidence“), které se staly účetní jednotkou podle*

*§ 1 odst. 2 písm. d) až h) zákona, zjistí v záznamech daňové evidence stavy jednotlivých složek majetku a závazků, případně rezerv, oceňovacích rozdílů k úplatně nabytému majetku a u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku neuplatněnou část výdajů ke dni předcházejícímu první den účetního období, v němž jim vznikla povinnost podle § 4 odst. 2 až 7 zákona.*

*(2) Jednotlivé složky majetku a závazků se ocení podle § 24 a 25 zákona. U dlouhodobého odpisovaného nehmotného a hmotného majetku účetní jednotky sestaví odpisové plány podle § 28 odst. 6 zákona. Stav oprávek je dán součtem odpisů, které by byly účtovány podle odpisového plánu za dobu používání do okamžiku přechodu z daňové evidence na účetnictví.*

*(3) Stavy jednotlivých složek majetku a závazků, rezerv, oceňovacích rozdílů k úplatně nabytému majetku podle odstavce 1 se převedou k prvnímu dni účetnímu období jako počáteční zůstatky příslušných rozvahových účtů; neuplatněná část výdajů u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku se uvede jako počáteční zůstatek účtu určeného k zachycení nákladů příštích období v účtové skupině 38.*

*(4) Rozdíl mezi součtem počátečních zůstatků nově otevřených účtů aktiv a mezi součtem počátečních zůstatků nově otevřených účtů pasiv se uvede na účet v účtové*



*skupině 49, a to v závislosti na povaze zjištěného rozdílu (+/-) jako zůstatek aktivní nebo pasivní.“*

Při převodu z daňové evidence na podvojný účetnictví z účetního pohledu nejdříve je nutné zjistit stavy podle jednotlivých druhů majetku a závazků, dále rezerv, oceňovacích rozdílů k úplatně nabytému majetku, majetku pořízeného formou finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci, který není v daňové evidenci k datu přechodu evidován. Tento majetek se ocení podle §§ 24 a 25 zákona o účetnictví. Částka daňových odpisů uplatněných v předchozích zdaňovacích obdobích do data přechodu se zachytí na příslušných účtech účtových skupin 07, 08. Stavy jednotlivých složek majetku doložené inventurou se uvedou k prvnímu dni účetního období jako počáteční stavy příslušných účtů zahajovací rozvahy. Dosud neuplatněné náklady na pořízení majetku formou finančního pronájmu se navedou jako počáteční stav účtu náklady příštích období v rámci účtové skupiny 38 – Přechodné účty aktiv a pasiv. O jiném časovém rozlišení nákladů a výnosů k počátečnímu rozvahovému dni se nebude účtovat. Rozdíl mezi počátečními stavy majetku a závazků bude tvořit počáteční aktivní nebo pasivní zůstatek účtu 49 – Individuální podnikatel.

### **3.1.2 Daňový pohled**

Pro problematiku přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví platí příslušná ustanovení zákona o daních z příjmů. Z daňového hlediska je postup přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví řešen ustanovením § 5 odst. 8 zákona o daních z příjmů:

*„(8) Při přechodu z vedení účetnictví na daňovou evidenci se postupuje podle přílohy č. 2 k tomuto zákonu. Při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví se postupuje podle přílohy č. 3 k tomuto zákonu.*

*Příloha č. 3 k zákonu č. 586/1992 Sb. zákona o daních z příjmů*

*Při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví, je v návaznosti na zvláštní právní předpisy postup pro účely tohoto zákona tento:*

- 1. Základ daně se ve zdaňovacím období, ve kterém bylo zahájeno vedení účetnictví, zvýší o hodnotu zásob a cenin, hodnotu poskytnutých záloh s výjimkou záloh na hmotný majetek, hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem.*
- 2. Základ daně se ve zdaňovacím období, ve kterém bylo zahájeno vedení účetnictví, sníží o hodnotu přijatých záloh, hodnotu závazků, které by při úhradě byly výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů.*

*Jedná-li se o plátce daně z přidané hodnoty, rozumí se pro účely tohoto postupu hodnotou závazku hodnota bez daně z přidané hodnoty; byl-li uplatněn odpočet daně z přidané hodnoty, hodnotou pohledávky se rozumí hodnota bez daně z přidané hodnoty, byla-li splněna daňová povinnost na výstupu.*

*Základ daně se ve zdaňovacím období, ve kterém bylo zahájeno vedení účetnictví, nezvýší o hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem, jedná-li se o pohledávky, které v době vedení daňové evidence byly za dlužníkem uvedeným v § 24 odst. 2 písm. y).“*

Dalším ustanovením, dle něhož lze přechod na účetnictví ještě daňově optimalizovat, je § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů.

*„(14) Při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví u poplatníka s příjmy § 7 lze hodnotu zásob a pohledávek, které poplatník evidoval v době zahájení vedení účetnictví, zahrnout do základu daně buď jednorázově v době zahájení vedení účetnictví nebo postupně po 9 následujících zdaňovacích obdobích, počínaje zdaňovacím obdobím zahájení vedení účetnictví. Ukončí-li nebo přerušil-li poplatník činnost nebo ukončí-li vedení účetnictví, nebo vloží-li pohledávky nebo zásoby do obchodní společnosti nebo družstva, anebo změnil-li způsob uplatňování výdajů podle § 24 na uplatňování výdajů podle § 7 odst. 7 před uplynutím doby zahrnování zásob a pohledávek do základu daně, zvýší ve zdaňovacím období, ve kterém byla činnost přerušena nebo ukončena nebo ve kterém bylo ukončeno vedení účetnictví, nebo ve kterém vložil pohledávky nebo zásoby do obchodní společnosti nebo družstva anebo ve kterém uplatňoval výdaje podle § 24 před změnou způsobu uplatňování výdajů podle § 7 odst. 7, základ daně o hodnotu zásob a pohledávek, které nezahrnul do základu daně.“*

Při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví k 1. 1.2013 z těchto ustanovení vyplývá, že bude základ daně upraven za zdaňovací období 2013 zvýšením o hodnotu identifikovaných položek majetku a snížením o hodnotu závazků.

Základ daně z příjmů je zpravidla navýšen o:

- stav zásob pořízených za úplatu (materiál, zboží, zvířata) nebo vlastní činností
- (nedokončená výroba, polotovary, hotové výrobky),
- stav cenin,
- stav poskytnutých provozních záloh vyjma záloh na hmotný majetek,
- stav neuhrazených pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem.

Dále zákon stanoví, že základ daně se ve zdaňovacím období, ve kterém bylo zahájeno vedení účetnictví, nezvýší o hodnotu pohledávek, přestože při úhradě by byly zdanitelným

příjmem, jde-li o pohledávky, které v době vedení daňové evidence byly za dlužníkem uvedeným § 24 odst. 2 písm. y). Jedná se o pohledávky za dlužníkem:

- u něhož soud zrušil konkurs z důvodu zcela nepostačujícího majetku dlužníka, a pohledávka byla poplatníkem přihlášena u insolvenčního soudu a měla být vypořádána z majetkové podstaty,
- který je v úpadku nebo jemuž úpadek hrozí na základě výsledků insolvenčního řízení,
- který zemřel, a pohledávka nemohla být uspokojena ani vymáháním na dědicích dlužníka,
- který byl právnickou osobou a zanikl bez právního nástupce a věřitel nebyl s původním dlužníkem spojenou osobou,
- na jehož majetek, ke kterému se daná pohledávka váže, je uplatňována veřejná dražba, a to na základě výsledků této dražby,
- jehož majetek, ke kterému se daná pohledávka váže, je postižen exekucí, a to na základě výsledků provedení této exekuce.

Základ daně z příjmu naopak bude snížen o:

- stav přijatých záloh,
- stav neuhrazených závazků, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem.

Jedná-li se o podnikatele, který není plátcem daně z přidané hodnoty, upraví základ daně o pohledávky a závazky v jejich jmenovitých hodnotách. Plátce daně z přidané hodnoty, pokud daň z přidané hodnoty uplatnil na vstupu, snižuje základ daně o hodnotu závazků bez daně z přidané hodnoty. Plátce zvyšuje základ daně o hodnotu pohledávek (i přijatých záloh) bez daně z přidané hodnoty, byla-li zahrnuta do daňového přiznání k dani z přidané hodnoty jako daň na výstupu.

Pokud firma zahrne jednorázově všechny výše uvedené úpravy do daňové základu v roce přechodu, neúměrně se zvýší finanční zátěž pro podnikatele, což může ohrozit jeho další podnikání. Na tuto situaci pamatuje ustanovení § 23 odst. 14. Pomáhá podnikateli minimalizovat daňový dopad přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví tím, že mu umožní rozložit hodnotu pohledávek a zásob pro navýšení základu daně z příjmu postupně až do 9 následujících daňových období. Uplatnit toto zvýhodnění lze nerovnoměrně dle vlastní volby a potřeby. Pokud by došlo k ukončení, přerušení činnosti nebo převodu zpět na vedení daňové evidence, možnost uplatnění této výhody končí. Ve zdaňovacím období, kdy k této

události došlo, musí být daňový základ navýšen jednorázově o hodnotu pohledávek a zásob nezahrnutých do základu daně z příjmu.

### **3.1.3 Postup při přechodu z daňové evidence na podvojný účetnictví**

Přechodu je nutné věnovat dostatečnou pozornost a jeho realizaci dobře zvážit, protože s výjimkou ukončení své podnikatelské činnosti mohou účetní jednotky (fyzické osoby) ukončit vedení účetnictví nejdříve po uplynutí 5 let po sobě jdoucích účetních obdobích, ve kterých vedly účetnictví.

Rámcový postup provedení převodu z daňové evidence na vedení účetnictví:

- provede se inventarizace veškerého majetku a závazků,
- zpracuje se daňové přiznání,
- uzavřou se dílčí evidence (pomocné knihy, inventární karty, peněžní deník) v daňové evidenci,
- vyčlení se položky, které budou ovlivňovat základ daně ve zdaňovacím období, ve kterém bylo zahájeno účtování.

Práce uvedené v prvních třech odrážkách se musí provést vždy bez ohledu na to, zda dochází ke změně vedení evidence či nikoliv.

Počáteční úkoly v účetnictví jsou zejména:

- sestavení zahajovací rozvahy,
- sestavení účtového rozvrhu,
- vytvoření interních účetních směrnic,
- otevření účetních knih.

Nejprve je třeba zjistit a ověřit stavy těch jednotlivých položek v záznamech daňové evidence, které budou převedeny do počátečních účetních stavů rozvahy při otevření účetních knih. Stav jednotlivých druhů majetku a závazků je vhodné doložit k datu převodu inventurním soupisem. Provedení inventarizace by mělo probíhat podle standardních postupů z důvodu průkaznosti účetnictví následujícím způsobem:

- zjištění skutečných stavů jednotlivých druhů majetku a závazků, které jsou zahrnuty do obchodního majetku podnikatele, fyzickou či dokladovou inventurou,
- porovnání skutečných stavů majetku a závazků se stavy zaznamenanými v daňové evidenci,
- vypořádání případných rozdílů mezi stavem skutečným a evidenčním.

### Zjištění stavu peněžních prostředků

Konečný stav hotovosti v peněžním deníku se porovná se skutečným stavem hotovosti v pokladně a doloží se inventurním soupisem – výčetkou hotovosti. Případný zjištěný rozdíl se zachytí jako pohledávka za podnikatelem na účtu 491 – Účet individuálního podnikatele. Valuty ke dni uzavření složek daňové evidence se přepočtou na české koruny denním kurzem ČNB platným k poslednímu kalendářnímu dni zdaňovacího období. V účetnictví bude hotovost zachycena jako počáteční zůstatek účtu 211 – Pokladna.

Počáteční stav peněžních prostředků na bankovních účtech je třeba odsouhlasit s bankovními výpisy a je zachycen na účtu 221 – Běžný účet. Devizové prostředky je nutné také přepočíst na tuzemskou měnu podle denního kurzu ČNB zpravidla ke dni otevření účetních knih či poslednímu předcházejícímu pracovnímu dni.

Ceniny jsou platební prostředky, které při platebním styku zastupují hotové peníze. Patří k nim např. nakoupené stravenky, kolky. Zjistíme fyzický stav nespotřebovaných cenin a jejich nominální hodnotu s porovnáním v pomocné knize o evidenci cenin. Celková částka cenin se zachytí jako počáteční zůstatek účtu 213 – Ceniny.

### Zjištění stavu směnek a krátkodobých cenných papírů

Dokladovou inventarizací směnek a krátkodobých cenných papírů se zjistí jejich stav a zároveň je nutné zjistit způsob jejich oceňování, obvykle pořizovací cenou. Tento zjištěný finanční majetek se v účetnictví zachytí na syntetických účtech účtové skupiny 25 – Krátkodobé cenné papíry a podíly a pořizovaný krátkodobý finanční majetek.

### Pohledávky

Pohledávky je třeba inventarizovat rozčleněné podle účetního hlediska například na:

- pohledávky z obchodního styku,
- pohledávky vůči státu a institucím sociálního a zdravotního pojištění,
- pohledávky vůči zaměstnancům,
- pohledávky vůči podnikateli apod.

Z daňového hlediska pohledávky sledujeme v členění na dlouhodobé a krátkodobé, podle doby splatnosti nebo uplatnitelnosti při tvorbě opravných položek podle zákona č. 593/92 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Analýza jednotlivých skupin

pohledávek je velmi důležitá zejména pro jejich správné zaúčtování a odsouhlasení zůstatků saldokont.

Pohledávky se účetně zachytí na účtech účetních skupin 31, 33, 34, 35, 37 takto:

- 31 - Pohledávky krátkodobé i dlouhodobé,
- 33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi,
- 34 – Zúčtování daní a dotací,
- 35 – Pohledávky za společníky, za účastníky sdružení a za členy družstva,
- 37 – Jiné pohledávky a závazky.

Pohledávky v cizí měně je nutné přepočítat na tuzemskou měnu podle denního kurzu ČNB platného ke dni otevření účetních knih.

### Závazky

Obdobně jako pohledávky je třeba sledovat závazky podle věřitelů a doby splatnosti. Odsouhlasené zůstatky v knize závazků se po provedené inventarizaci zachycují v účetnictví jako počáteční stavy závazkových účtů:

- 32 – Závazky (krátkodobé),
- 33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi,
- 34 – Zúčtování daní a dotací,
- 36 – Závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a ke členům družstva,
- 37 – Jiné pohledávky a závazky.

Závazky v cizí měně přepočítáváme na tuzemskou měnu podle denního kurzu ČNB platného ke dni otevření účetních knih.

Úvěry a půjčky se rozčlení podle sjednané doby splatnosti. Úvěry a přijaté půjčky se splatností do 1 roku jsou zachyceny na účtech účetních skupin:

- 23 – Krátkodobé bankovní úvěry nebo 24 – Krátkodobé finanční výpomoci.

Úvěry a přijaté půjčky se splatností delší než 1 rok se zaúčtují ve prospěch účtové skupiny 46 - Dlouhodobé bankovní úvěry nebo 47 – Dlouhodobé závazky.

### Účet individuálního podnikatele

Počáteční zůstatek účtu 491 – Účet individuálního podnikatele tvoří rozdíl mezi převedeným a zaúčtovaným majetkem a závazky ke dni otevření účetních knih. Na tomto účtu se zachycují osobní vklady a výběry podnikatele, přijaté dary, dále převedené zisky a ztráty za přecházející účetní období se souvztažným zápisem na účtu určeném k zaúčtování výsledku hospodaření ve schvalovacím řízení. Zůstatek účtu 491 je standardně pasivní,

představuje kapitál podnikatele vložený do podnikání. V případě ztráty nebo jiné mimořádné situace může mít i přechodně aktivní zůstatek.

#### Analytické účty

Aby již v rámci převodu byly všechny účetní operace zachyceny dle zásady věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví, je třeba v rámci syntetických neboli základních rozvahových účtů vytvořit dle platných účetních předpisů analytické účty, kterou berou v úvahu např. tyto základní hlediska:

- členění podle jednotlivých druhů majetků nebo jeho umístění,
- členění závazků podle jednotlivých věřitelů,
- členění pohledávek podle jednotlivých dlužníků,
- členění podle časového hlediska (u pohledávek a závazků),
- členění na českou a cizí měnu,
- k účtu 491 se odděleně sledují na analytických účtech přijaté dary, převedený zisk, ztráta,
- členění pro potřeby zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění,
- členění pro daňové účely apod.

#### Převodový můstek

Převodovým můstkem se dokumentuje ke dni otevření účetních knih převod majetku a závazků do účetnictví včetně daňového dopadu jednotlivých majetkových a závazkových položek v roce přechodu na vedení účetnictví.

Sestavený převodový můstek musí splnit tyto základní principy účetnictví:

- konečné stavy majetku a závazků daňové evidence se musí rovnat jejich počátečním stavům v účetnictví,
- v počáteční rozvaze mohou být jen rozvahové účty,
- počáteční stav účtů musí zobrazovat kompletní majetek a závazky, jež byly předmětem daňové evidence.

Pomocí převodového můstku lze ověřit průkaznost, úplnost a správnost převodu a základních účetně metodických vazeb.

Jsou to zejména tyto zásady:

- počáteční stavy majetku se účtují na stranu MD a počáteční stavy závazků na stranu Dal,
- v počátečních stavech rozvahy nemohou být účty výsledkové (náklady a výnosy),

- z rozdílů stran rozvahových účtů vznikne účet 491 – Účet individuálního podnikatele,
- bilanční zásadou – se počáteční stavy majetku a závazků oceněné v peněžních jednotkách rovnají.

Příklad zjednodušené formy převodového můstku je znázorněn v příloze č. 3.

### **3.2 Praktický příklad účtování prvního roku po přechodu**

Každá firma potřebuje k řízení a rozhodování informace v různém stupni detailu v závislosti na velikosti a zaměření firmy. Jedním ze zdrojů ekonomického systému těchto informací je daňová evidence nebo účetnictví.

Podnikatel vzdělávacího střediska se rozhodl získat finanční prostředky a požádal o dotaci z evropských fondů na pořízení investice. Z důvodu dodržení podmínky pro čerpání dotace je však nutné, aby se středisko stalo dobrovolně účetní jednotkou. Na základě tohoto požadavku je vytvořen projekt převodu z daňové evidence na účetnictví. V projektu je pro aktuálnost účetních informací datum převodu stanoveno k 1. 1. 2013. Sestavením závěrky v daňové evidenci i v účetnictví k 30. 4. 2013 je stanoven předpokládaný základ daně respektive hospodářský výsledek k 31. 12. 2013. Tímto způsobem lze porovnat daňovou zátěž v jednotlivých účetních systémech. Zápis do obchodního rejstříku není povinný, a proto účetní jednotka nepodala žádost na návrh zápisu do rejstříku.

#### **3.2.1 Údaje o firmě**

Svářečská škola podnikající na základě živnostenského oprávnění fyzické osoby nezapsané v obchodním rejstříku, vznikla 11.11.2000 a zahájila svou činnost v provozovně v Ostravě-Vítkovicích v oblasti školení svářečů a svářečského personálu za pomoci Programu úvěru pro podnikání pracovníků uvolněných z hutního průmyslu START z Českomoravské záruční a rozvojové banky a Nadačního fondu Moravskoslezských tepláren. Od 1.3.2010 rozšířila svou činnost v další provozovně ve stejné lokalitě.

Svářečská škola je dnes již známým, stabilním, zavedeným školícím střediskem pro výuku a kvalifikaci svářečů. Ve své činnosti plynule navazuje na tradici svářečské školy, která byla založena v roce 1949 v tehdejších Vítkovických železárnách jako jedna z prvních v České republice. Její služby a výrobky nachází spokojené zákazníky především v regionu



Moravskoslezského kraje a v České republice. V současné době zaměstnává 5 pracovníků v technických funkcích, má propracovaný funkční systém rozvoje lidských zdrojů certifikačním školením, daný nutností udržení a rozšiřování kvalifikace v oboru svařování. Její systém rozvoje lidských zdrojů je vytvářen postupně podle ČSN EN ISO 9001:2001, který chce v budoucnu aplikovat.

V současné době firma podniká v těchto předmětech činnosti:

- mimoškolní výchova a vzdělávání, pořádání kurzů, školení, včetně lektorské činnosti,
- výroba kovových konstrukcí a kovodělných výrobků,
- povrchové úpravy a svařování kovů a dalších materiálů,
- poradenská a konzultační činnost, zpracování odborných studií a posudků.

Kromě základních svářečských kurzů škola organizuje následné svářečské kurzy, které jsou v souladu s normami a standardy EU, například IW – mezinárodní svářeč. Dále organizuje zaškolování svářečů, doplňkové kurzy a pravidelná periodická přezkušování a školení s rozsahem aprobačních přípravných kurzů ke zkouškám svářečského personálu dle řídicích norem ČSN, ČSN EN a DIN EN.

Cestou k úspěchu v období globální finanční krize je snaha školy o zvyšování konkurenceschopnosti, které lze dosáhnout zaujetím správné strategie, vhodným využíváním zdrojů – finančních, informačních i lidských a aktivním využíváním systému měření a řízení výkonnosti. Škola a s ní i systém jejího řízení je v současné době ovlivněn řadou změn – technických, ekonomických, sociálních i politických.

Novým trendem ve výuce svářečů jsou svářečské virtuální systémy, které více či méně simulují podmínky při skutečném svařování. Je dán hlavně rozvojem elektrotechniky, počítačové techniky, vědeckých a technických disciplín zabývajících se virtuálním zobrazením světa.

Současné virtuální systémy navozují svět dílny, na pracovišti svářeče a samozřejmě umí nesrovnatelně více. Hoření oblouku je až neskutečně virtuální včetně zvuku hořícího oblouku. Běžně se sleduje dráha elektrody nebo hořáku, rychlost, délka oblouku, úhly držení elektrody (hořáku) a to ve všech polohách svařování. Obvykle jsou simulované technologie 111, 135 na koutových svarech a plechu. Některé simulátory již „umí“ i trubky a metodou 141. To vše se děje pod vedením virtuálních značek, záznamem a vyhodnocením zkušebních svarů. Virtuální

svářečské systémy mají zabudovány i osnovy kurzů např. IW – International Welder. IAB a EWF již zařazují do svých osnov pro harmonizované kvalifikace možnost část výuky provádět svářečským systémem (simulátorem).

Přínosem využití těchto výukových programů je úspora ve spotřebě energie, materiálů, plynů, snížení režie apod. Snižuje se také riziko úrazu. Záleží však na velikosti školy, počtu svářečů a efektivnosti výuky na simulátoru. Průzkumy, především výrobců, informují o úspoře 10 - 30 % času při výuce svářečů a s tím souvisejícími náklady. Je logické, že především nováčků svářeč zkazí nejvíc materiálu, a proto počáteční stadia kurzu jsou nákladné na čas, materiál, čas instruktora. Použití virtuálních systémů je velmi vhodné. Na druhé straně jsou poměrně vysoké pořizovací náklady svářečských virtuálních systémů. Ceny základní verze se pohybují od cca 16 000 Euro až po několik desítek tisíc Euro. V každém případě virtuální svářečské systémy jsou revoluční věcí v oboru svařování. Po počátečním údivu, jak je proces svařování věrně udělán, přicházejí nadšené nebo naopak odmítavé reakce svářečů. Pokrok nelze zastavit, svářečské simulátory se budou jistě dále zlepšovat, jejich cena by mohla klesat, aby se staly běžným pomocníkem v oboru. Ještě ale mezitím uplyne nějaká doba, než nastane tento stav.

Záměrem podnikatele je pořídit tyto výukové programy a současně provést stavební úpravy školícího střediska nutné pro instalaci tohoto zařízení. Po zhodnocení ekonomické situace a zvážení různých možností financování požádal o dotaci z Programu Školící střediska v rámci Operačního programu Podnikání a inovace. Tato podpora ze strukturálních fondů EU je zaměřena k zajištění kvalitního zázemí pro realizaci, organizaci a řízení vzdělávání a dalších aktivit souvisejících s rozvojem lidských zdrojů.

### **3.2.2 Zjištění stavu jednotlivých složek majetku a závazků k datu přechodu**

Jak již bylo uvedeno, v projektu je datum přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví stanoveno k 1. 1. 2013. V rámci daňové evidence byla provedena inventarizace jednotlivých složek majetku a závazků k 31. 12. 2012. Stavby majetku a závazků souhlasí s inventurními soupisy a lze je převzít do počátečních stavů rozvahových účtů při otevření účetních knih. V daňové evidenci vzdělávacího zařízení jsou vykazovány tyto složky majetku a závazků:

- peněžní prostředky v hotovosti,
- peněžní prostředky na bankovních účtech,

- pohledávky,
- poskytnuté zálohy,
- dlouhodobý hmotný majetek,
- drobný hmotný majetek,
- zásoby,
- krátkodobé závazky z obchodních vztahů,
- závazky z pracovněprávních vztahů vůči zaměstnancům,
- závazek z titulu doplatku pojistného na sociální zabezpečení a zdravotního pojištění,
- závazek z titulu zákonného pojištění zaměstnanců u Kooperativy,
- pohledávek z titulu silniční daně za rok 2012,
- závazek z titulu daně z příjmu fyzických osob za rok 2012,
- neuhrazená daňová povinnost k dani z přidané hodnoty za rok 2012.

#### Inventarizace peněžních prostředků v hotovosti

V daňové evidenci je vedena jedna pokladna v české měně. Na základě provedené fyzické inventury k 31. 12. 2012 činí pokladní hotovost 324 146 Kč. Do účetnictví se konečný zůstatek převede na stranu MD 211 100 – Pokladna. Zaúčtuje se podvojně souvztažným zápisem na účet 491 100 – Účet individuálního podnikatele. Přestože bude v budoucnu stále jedna pokladna, je vhodné systematicky analyticky členit účty pro účetní operace. Tato operace nebude mít žádný daňový dopad.

#### Inventarizace peněžních prostředků na bankovních účtech

Dle výpisů z bankovních účtů k 31. 12. 2012 jsou zjištěny dokladovou inventurou zůstatky běžných účtů ve výši 1 310 632,50 Kč a 50 510,36 Kč. Do účetnictví se zůstatky běžných účtů zavedou na stranu MD v analytické členění 221 101 – Běžný účet Banka č. 1 a 221 102 - Běžný účet Banka č. 2 a souvztažně na stranu Dal účtu 491 100 – Účet individuálního podnikatele. Tato operace nebude mít žádný daňový dopad.

#### Inventarizace pohledávek

Daňová evidence z předcházejícího období obsahuje řádně vedenou knihu pohledávek v přehledu neuhrazených jednotlivých vydaných faktur dle odběratelů k 31. 12. 2012 v celkové výši 1 393 564,82 Kč. Několik faktur je uhrazeno do konce roku 2012 částečně a zbývající částky jednotlivých neuhrazených faktur jsou již bez daně přidané hodnoty. Na základě odsouhlasení pohledávek s obchodními partnery a zjištěním v insolvenčním rejstříku

justice se v knize pohledávek nenachází z období vedení daňové evidence pohledávka za dlužníkem uvedeným v § 24 odst. 2 písm. y). V souladu s § 23, odst. 14 zákona o daních z příjmů se zvýší daňový základ v částce celkem bez daně 1 171 365,16 Kč. Zvýšení daňového základu se buď provede jednorázově ještě v roce 2013 nebo může být rozděleno až do 9 následujících zdaňovacích období, počínaje rokem 2013. Do účetnictví se celková pohledávka převede na stranu MD účtu 311 101 – Pohledávky z obchodních vztahů – převod z DE se souvztažným zápisem na stranu Dal účtu 491 100 – Účet individuálního podnikatele.

#### Inventarizace poskytnutých záloh

V daňové evidenci v předcházejících daňových obdobích existuje jediná poskytnutá záloha, zaplacená společností Messer, s. r. o. jako vratná záruka na vratné láhve technických plynů v částce 8 227 Kč. Tato záruka je krátkodobého charakteru a je v celé hodnotě vypořádána v průběhu prvního pololetí roku 2013. V účetnictví zaúčtujeme na stranu MD na účet 314 100 – Poskytnuté zálohy krátkodobé a souvztažně na straně Dal účtu 491 100 – Účet individuálního podnikatele. S ohledem na to, že zaplacená záloha byla zahrnuta v roce 2012 do daňově uznatelných výdajů, základ daně za zdaňovací období roku 2013 a postupně v následujících 8 zdaňovacích obdobích bude zvýšen o hodnotu 8 227 Kč.

#### Inventarizace zásob

V daňové evidenci je veden sklad materiálu a nakupovaného zboží. Všechny skladové položky jsou vedeny elektronicky na skladových kartách. Skladovou inventurou k 31. prosinci 2012 nebyly zjištěny žádné inventarizační rozdíly. Fyzický stav je nulový a souhlasí se skladovou evidencí zásob. Do budoucna se může účetní jednotka rozhodnout, zda bude účtovat o zásobách způsobem A nebo způsobem B. U způsobu A pořízení zásob se pak účtuje na stranu MD účtů účetní třídy 1 – Zásoby. Výdej zásob do spotřeby nebo úbytek v rámci případného prodeje účtujeme na stranu Dal účtů účetní třídy 1 – Zásoby. Účtování způsobem B znamená, že v průběhu roku účtujeme rovnou do nákladů na straně MD prostřednictvím účtové skupiny 50 – Spotřebované nákupy. Potom na konci roku počáteční stavy účtů třídy 1 - Zásoby převedeme na vrub příslušných účtů účtové skupiny 50 - Spotřebované nákupy a také proúčtujeme inventurní stav zásob na skladě na stranu účtů účetní třídy 1 – Zásoby proti snížení nákladů.) Podle ČÚS pro podnikatele č. 015 – Zásoby při účtování podle míst uskladnění (odpovědných osob) může být pak uplatněn jen jeden z uvedených způsobů. Účtování o zásobách způsobem A je složitější, ale pro případnou kontrolu zásob je výhodnější používat účtování způsobem A. Vzhledem k tomu, že stav zásob vykazuje nulový

zůstatek, nedojde k převodu zásob do účetnictví na stranu MD účtu tř. 1 – Zásoby. Pokud by byly zásoby kladné, pak zůstatkem převedeným do účetnictví by se zvýšil stejně jako u poskytnutých záloh základ daně v roce 2013 a případně dále v 8 následujících zdaňovacích obdobích o hodnotu nespotřebovaných zásob. Výdejem zásob do spotřeby by se zvýšily náklady, které jsou daňově uznatelné.

#### Inventarizace dlouhodobého majetku

Od zahájení své podnikatelské činnosti podnikatel vybavil svářečskou dílnu různým technologickým a strojním zařízením a pořídil osobní vozy pro přepravu menších nákladů. Podnikatel začátkem roku 2010 pořídil osobní vůz, jehož pořizovací cena činí 298 847,87 Kč. V souladu s § 30a zákona o daních z příjmů lze tento majetek odepisovat po dobu 24 měsíců bez přerušení formou mimořádných odpisů. V letech 2010 - 2012 využil těchto mimořádných odpisů pro svou daňovou optimalizaci a minimalizoval základ daně z příjmů. Nyní je daňově zcela odepsán. Ve stejném roce ještě pořídil jedno strojní zařízení v pořizovací ceně 113 008 Kč a zařadil ho do druhé odpisové skupiny. O rok později dvě svářečky v pořizovacích cenách á 53 596,60 Kč/1 ks, které byly zařazeny do odpisové skupiny 2. Tento majetek i ostatní již odepsaný majetek jsou vedeny na inventárních kartách v knize evidence majetku.

Do účetnictví bude dlouhodobý hmotný majetek převeden zápisem na straně MD, v analytickém členění pro různé skupiny samostatných movitých věci a soubory movitých věcí, na účtu 022100-Samostatné movité věci - strojní zařízení v celkové hodnotě 582 637,80 Kč a na účtu 022200 - Samostatné movité věci - dopravní prostředky v celkové hodnotě 468 847,87 Kč a souvztažným zápisem na straně Dal 491 – Účet individuálního podnikatele.

#### Inventarizace drobného hmotného majetku

V daňové evidenci je evidován drobný hmotný majetek, který podnikatel používá při výkonu své činnosti. Majetek byl pořízen v předchozích zdaňovacích obdobích za úplatu, pořízení tohoto majetku bylo uplatněno jako výdaj na udržení a zajištění příjmů v příslušných zdaňovacích obdobích. V interní směrnici je stanoveno, že tento majetek s ohledem na jeho pořizovací cenu a velké morální opotřebení bude i nadále evidován v operativní evidenci v knize drobného hmotného majetku. Z důvodu přechodu z daňové evidence na účetnictví nebude mít tento majetek žádný daňový dopad.

### Inventarizace krátkodobých závazků z obchodních vztahů

V daňové evidenci jsou závazky vedeny řádným způsobem v knize závazků. Ke dni převodu 1. 1. 2013 zůstaly otevřeny závazky v celkové výši 13 192,51 Kč. Zaúčtujeme na stranu účtu MD 491 – Účet individuálního podnikatele a současně na stranu účtu D 321 101 – Závazky z obchodních vztahů – převod z DE. V souladu s přílohou č. 3 k zákonu o daních z příjmů bude snížen o hodnotu závazků bez DPH ve výši 11 086,08 Kč základ daně zdaňovacího období roku 2013.

### Inventarizace ostatních závazků

V daňové evidenci jsou vedeny v knize ostatních závazků a ke dni převodu 1. 1. 2013 otevřeny tyto závazky, které zavedeme do účetnictví:

	Kč	účetní předpis MD/Dal
- mzdy zaměstnanců	25 802 <sup>x)</sup>	491 100/331 100
- odvody z mezd na SP	13 442 <sup>x)</sup>	491 100/336 100
- odvody z mezd na ZP - ČPZP	2 951 <sup>x)</sup>	491 100/336 205
- odvody z mezd na ZP – RBP	2 958 <sup>x)</sup>	491 100/336 213
- daň ze závislé činnosti	1 995 <sup>x)</sup>	491 100/342 100
- srážková daň z mezd	3 749 <sup>x)</sup>	491 100/342 200
- zákonné pojištění zaměstnanců – Kooperativa	622 <sup>x)</sup>	491 100/379 100
- SP – pojistné podnikatele	1 720	491 100/336 101
- ZP – pojistné podnikatele	1 590	491 100/336 102
- ostatní závazky	114 468,36	491 100/325 200

Součtem položek označených <sup>x)</sup> se sníží daňový základ v roce 2013 o částku 51 520 Kč.

### Silniční daň

Z vyúčtování zaplacených záloh v daňovém přiznání k silniční dani za rok 2012, které bylo podáno k 31. 1. 2013, je přeplatek ve výši 3 598 Kč. Do účetnictví zavedeme na stranu MD na účet 345 100 – Silniční daň a souvztažně na straně Dal účtu 491 100 – Účet individuálního podnikatele. Zaplacené zálohy byly v roce 2012 zahrnuty do daňově uznatelných výdajů, a proto základ daně za zdaňovací období roku 2013 bude zvýšen o hodnotu 3 598 Kč.

## Daň z přidané hodnoty

Z podaného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí roku 2012 vznikla podnikateli daňová povinnost ve výši 169 526 Kč. Tento závazek je splatný ke dni 25. ledna 2013 a musí být tedy součástí zahajovací rozvahy. Dále podnikatel eviduje nadměrný odpočet z podaného daňového přiznání k DPH za 2. čtvrtletí roku 2012. Do účetnictví zaúčtujeme na stranu Dal na účet 343 000 – Odvod DPH částku 169 526 Kč, další položku na stranu MD účtu 343 000 – Nadměrný odpočet 4 001 Kč a souvztažně částku 165 525 Kč na straně MD účtu 491 100 – Účet individuálního podnikatele. Tato operace nebude mít žádný daňový dopad.

## Daň z příjmů fyzických osob

Z daňového přiznání k dani z příjmů za rok 2012, jehož termín podání a splatnost daně je dne 2. 4. 2013, vyplynula daňová povinnost ve výši 174 780 Kč. Do účetnictví zaúčtujeme a stranu Dal 341 100 – Daň z příjmů a provedeme souvztažný zápis na straně MD účtu 491 100 – Účet individuálního podnikatele. Tato operace nebude mít žádný daňový dopad.

### 3.2.3 Účet individuálního podnikatele

Ke dni převodu z daňové evidence do účetnictví po zaúčtování všech účetních operací lze zjistit stav účtu 491 100 – Účet individuálního podnikatele. Pokud je celkový zůstatek na straně Dal účtu, pak představuje výši vkladu do podnikání. Je-li však na straně MD účtu, je to ztráta převažující nad vklady do podnikání. Konečný zůstatek je znázorněn v příloze č. 4. Konečný stav účtu 491 100 – Účet individuálního podnikatele přeneseme na straně pasiv do počáteční rozvahy jako hodnotu představující základní kapitál.

### 3.2.4 Převodový můstek

Po zjištění inventárních stavů veškerých složek majetku a závazků lze vytvořit převodový můstek s doplněním informace o daňovém dopadu převodu daných oblastí. Převodový můstek je znázorněn v příloze č. 5. Převodový můstek zobrazuje převod jednotlivých položek majetku a závazků do účetnictví. Po zaúčtování všech účetních operací můžeme z převodového můstku sestavit hlavní knihu s vyčíslením počátečních stavů. Pokud se v hlavní knize strany MD a Dal rovnají a současně je zachována bilanční zásada, převod majetku a závazků proběhl korektně a správně. Počáteční stavy hlavní knihy jsou uvedeny v příloze č. 6. Z této tabulky je zřejmé, že bilanční zásada byla dodržena. Dalším kontrolním mechanismem správnosti převodu je provedení srovnání počátečních stavů hlavní knihy a

aktiv a pasiv zahajovací rozvahy. Rovnají-li se součty počátečních stavů stran MD a Dal účtů v hlavní knize sumě aktiv a pasiv v zahajovací rozvaze, převod byl proveden správně.

### **3.2.5 Sestavení zahajovací rozvahy, otevření účetních knih a vedení účetnictví**

Na základě převodového můstku je možné již sestavit zahajovací rozvahu ke dni převodu z daňové evidence na účetnictví. Jednotlivými účetními zápisy se současně otevírají účty hlavní knihy. Otevření knih probíhá v souladu s § 17 zákona o účetnictví a se základními postupy ČÚS pro podnikatele č. 002 – Otevírání a uzavírání účetních knih. Sestavení zahajovací rozvahy je znázorněno v následujících tabulkách. Aktiva v počáteční rozvaze jsou zobrazena v příloze č. 7.

Pasiva v zahajovací rozvaze jsou zobrazena v příloze č. 8. Z počáteční rozvahy vyplývá, že bilanční zásada je splněna a součet aktiv a pasiv rozvahy se rovná sumě počátečních zůstatků stran MD a Dal hlavní knihy.



#### **4 Zhodnocení dopadu přechodu z daňové evidence na podvojně účetnictví na základ daně**

Z ekonomické analýzy jednotlivých údajů vzdělávacího střediska o majetku firmy, závazků, příjmů a výdajů ke dni přechodu z daňové evidence na účetnictví vyplývají skutečnosti:

- hodnota pohledávek se pohybuje v obvyklé výši jako v předchozích zdaňovacích obdobích, po dokončení zakázek obvykle jsou uhrazeny ve lhůtách splatnosti. V případě, pokud nastane u neuhrazené faktury stav delší doby po splatnosti, je možné vytvořit opravnou položku k pohledávkám ve smyslu zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně,
- podnikatel má dobrou platební morálku, své závazky hradí ve splatnosti,
- některý evidovaný dlouhodobý hmotný majetek nebyl dosud zcela odepsán, existuje možnost uplatnění daňových odpisů, o který se sníží daňový základ v dalším zdaňovacím období,
- příjmy z podnikání se vyvíjely úměrně trhu,
- lze předpokládat růst výnosů i v budoucích obdobích s ohledem na podporované vzdělávací programy v rámci politiky zaměstnanosti a adaptability na pracovním trhu a za přispění poskytování kvalitních služeb tohoto vzdělávacího zařízení,
- výše výdajů se příliš nemění, může se změnit až v případě schválení žádosti na dotaci spolufinancováním nové investice pro výuku.

Všechny tyto skutečnosti je třeba vzít do úvahy při optimalizaci daňového zatížení převodu. Nyní je nutné přistoupit posouzení stavu po přechodu provedením různých variant ke korekci dalších kroků.

##### **4.1 Zjištění základu daně v daňové evidenci**

Pro posouzení vypočtených srovnávacích údajů za rok 2013 byly odhadnuty příjmy a výdaje na základě závěrky k 30. dubnu 2013. Po provedení uzávěrky jsou předpokládány tyto příjmy a výdaje k 31. 12. 2013:

Příjmy:

Tržby z prodeje výrobků a služeb	1 489 453,00 Kč
Ostatní příjmy – prodej materiálu	547,00 Kč
Příjmy z podnikání podle § 7 k 30. 4. 2013	1 490 000,00 Kč

**Předpoklad příjmů podle § 7 k 31. 12. 2013 = 4 500 000 Kč**

Výdaje:

Výdaje na nákup materiálu a zboží	224 543,00 Kč
Výdaje na energie	49 008,00 Kč
Výdaje na služby	399 244,00 Kč
Režijní výdaje	582 794,00 Kč
Výdaje za nákup drobného majetku	54 015,00 Kč
Výdaje na pojistné	14 024,00 Kč
Výdaje související s příjmy podle § 7 k 30. 4. 2013	1 323 628,00 Kč

**Předpoklad výdajů souvisejících s příjmy podle § 7 k 31. 12. 2013 = 4 000 000 Kč**

Zdroj: vlastní zpracování

Výpočet daně z příjmů fyzických osob v daňové evidenci:

Rozdíl mezi příjmy a výdaji	<b>500 000,00 Kč</b>
Úhrn částek § dle 5,23 snižující výsledek (rozdíl účetních a daňových odpisů)	52 727,00 Kč
Dílčí základ daně podle § 7 ZDP	447 273,00 Kč
Nezdanitelná částka ZD § 15 odst. 1 – dary	20 000,00 Kč
Nezdanitelná částka ZD § 15 odst. 3 – zaplacené úroky	7 100,00 Kč
Nezdanitelná částka ZD § 15 odst. 5 – penzijní připojištění	12 000,00 Kč
Nezdanitelná částka ZD § 15 odst. 6 – životní pojištění	12 000,00 Kč
Základ daně snížený o nezdanitelné částky a zaokrouhlený dolů	396 100,00 Kč
Daň podle § 16 – 15 %	59 415,00 Kč
Snížení daně o částku na poplatníka § 35ba odst. 1 písm. a)	24 840,00 Kč
Daňové zvýhodnění na dvě děti § 35c	26 808,00 Kč
<b>Daň celkem</b>	<b>7 767,00 Kč</b>

Zdroj: vlastní zpracování

V roce 2013 jsou uplatněny daňové odpisy dlouhodobého hmotného majetku dle přílohy č. 10. Odpisy v jednotlivých letech jsou z této přílohy použity pro výpočty dalších variant a v příloze č. 9 – výpočet daně z příjmů fyzické osoby v daňové evidenci v letech 2013 - 2016.

#### 4.2 Zjištění základu daně po provedeném přechodu z daňové evidence na podvojně účetnictví

Pro výpočet vycházíme opět z předpokládaného výsledku k 31. 12. 2013 ve výši 500 000 Kč. Do základu však musíme zahrnout položky zvyšující a snižující základ daně. Postupuje se podle přílohy č. 3 zákona o daních z příjmů.

Položky zvyšující výsledek hospodaření:

Stav pohledávek	1 171 365,16 Kč
Stav záloh	8 227,00 Kč
Celkem	1 179 592,16 Kč

Položky snižující výsledek hospodaření:

Stav závazků	59 007,08 Kč
Celkem	59 007,08 Kč

Úprava základu daně:

Základ daně	<b>500 000,00 Kč</b>
Úhrn položek zvyšující základ daně	1 179 592,16 Kč
Úhrn položek snižující základ daně	59 007,08 Kč
Základ daně upravený	<b>1 620 585,08 Kč</b>

Zdroj: vlastní zpracování

#### 4.3 Možnosti daňové optimalizace daňové zátěže po přechodu

Po úpravě základu daně je vidět, že se základ daně po realizovaném převodu z daňové evidence na účetnictví podstatně zvýšil. Daňový dopad z převedených pohledávek je možné zmírnit rozložením hodnoty pohledávek podle § 23 odst. 14 do základu daně až do 9 zdaňovacích období.

Je nutné důkladně zvážit všechna následující variantní řešení optimalizace daňového zatížení.

Varianta jednorázového zahrnutí veškerých položek snižující nebo zvyšující základ daně po převodu z daňové evidence. V případě, když se podnikatel rozhodne zahrnout všechny položky snižující a zvyšující základ daně jednorázově v jednom roce do základu daně, je administrativně nejjednodušší způsob řešení vypořádání těchto položek. U této varianty není pak nutné vést pečlivou evidenci daňového rozložení do více zdaňovacích období. Z hlediska daňové zátěže tato varianta pravděpodobně nemusí být optimální.

Pro srovnání rozložení daňové zátěže bylo vybráno delší časové období od 2013 do roku 2016 s variantou rovnoměrného rozložení zvýšení základu daně do tří let a s variantou rovnoměrného rozdělení daňové zátěže do čtyř let. Během tohoto období je odepisován stávající majetek.

#### **4.3.1 Varianta jednorázového zahrnutí veškerých položek snižující a zvyšující základ daně po převodu z daňové evidence**

	2013	2014	2015	2016	Celkem 2013-2016
Výnosy	4 500 000	4 500 000	4 500 000	4 500 000	18 000 000
Náklady	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	16 000 000
Odpisy	52 727	54 736	29 981	14 272	151 716
Hospodářský výsledek	447 273	445 264	470 019	485 728	1 848 284
Zvýšení základu daně	1 179 592	0	0	0	1 179 592
Snížení základu daně	59 007	0	0	0	59 007
Nezdanitelné částky	51 100	51 100	51 100	51 100	204 400
Základ daně	1 516 700	394 100	418 900	434 600	2 764 300
Daň (15 %) před slevou	227 505	59 115	62 835	65 190	414 645
Sleva na dani	24 840	24 840	24 840	24 840	99 360
Daňové zvýhodnění	26 808	26 808	26 808	26 808	107 232
<b>Daň z příjmů fyzických osob</b>	<b>175 857</b>	<b>7 467</b>	<b>11 187</b>	<b>13 542</b>	<b>208 053</b>

U této varianty je v roce 2013 daňové zatížení nejvyšší. V dalších letech roste rovnoměrně. Varianta není vhodná z hlediska cash flow, neboť v roce 2014 dojde s ohledem na rok 2013 k placení vyšších záloh finančnímu úřadu, správě sociálního zabezpečení a zdravotní pojišťovně. Dochází tím k časovému posunu na rok 2015 vyúčtovaných přeplatků za zdaňovací období 2014, kdy je předpokládán podstatně nižší daňový základ.

#### 4.3.2 Varianta rovnoměrného rozložení zvýšení základu daně do tří let

	2013	2014	2015	2016	Celkem 2013-2016
Výnosy	4 500 000	4 500 000	4 500 000	4 500 000	18 000 000
Náklady	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	16 000 000
Odpisy	52 727	54 736	29 981	14 272	151 716
Hospodářský výsledek	447 273	445 264	470 019	485 728	1 848 284
Zvýšení základu daně	393 198	393 197	393 197	0	1 179 592
Snížení základu daně	59 007	0	0	0	59 007
Nezdanitelné částky	51 100	51 100	51 100	51 100	204 400
Základ daně	730 300	787 300	812 100	434 600	2 764 300
Daň (15 %) před slevou	109 545	118 095	121 815	65 190	414 645
Sleva na dani	24 840	24 840	24 840	24 840	99 360
Daňové zvýhodnění	26 808	26 808	26 808	26 808	107 232
<b>Daň z příjmu fyzických osob</b>	<b>57 897</b>	<b>66 447</b>	<b>70 167</b>	<b>13 542</b>	<b>208 053</b>

Zdroj: vlastní zpracování

U této varianty zvýšení základu daně bylo rozloženo do tří let a závazky snížily daňový základ v roce 2013. U daňového zatížení rozloženého rovnoměrně do tří let

vychází daňový základ a daň v letech 2013 až 2015 skoro rovnoměrně. Varianta je vhodná z hlediska plateb záloh na daň z příjmů, sociálního a zdravotního pojištění. V tomto období je stávající majetek postupně odepsán. Celou modelovou situaci by mohlo z hlediska daňové zátěže příznivě změnit pořízení plánované investice simulátoru ve výši asi 400 000 Kč, který je v odpisové skupině s kratší dobou odepisování a vhodnou metodou odepisování. Další alternativou do úvahy pro snížení daňového základu je uplatnění paušálního výdaje na dopravu pro 3 vozy podle § 24 odst. 2 písm. zt) místo skutečných výdajů v případě, že budou ročně nižší než 60 000 Kč u jednoho vozu.

#### 4.3.3 Varianta rovnoměrného rozdělení daňové zátěže do čtyř let

	2013	2014	2015	2016	Celkem 2013-2016
Výnosy	4 500 000	4 500 000	4 500 000	4 500 000	18 000 000
Náklady	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	16 000 000
Odpisy	52 727	54 736	29 981	14 272	151 716
Hospodářský výsledek	447 273	445 264	470 019	485 728	1 848 284
Zvýšení základu daně	294 898	294 898	294 898	294 898	1 179 592
Snížení základu daně	14 752	14 752	14 752	14 751	59 007
Nezdanitelné částky	51 100	51 100	51 100	51 100	204 400
Základ daně	676 300	674 300	699 000	714 700	2 764 300
Daň (15 %) před slevou	101 445	101 145	104 850	107 205	414 645
Sleva na dani	24 840	24 840	24 840	24 840	99 360
Daňové zvýhodnění	26 808	26 808	26 808	26 808	107 232
<b>Daň z příjmu fyzických osob</b>	<b>49 797</b>	<b>49 497</b>	<b>53 202</b>	<b>55 557</b>	<b>208 053</b>

Zdroj: vlastní zpracování

V tomto období je stávající majetek zcela odepsán. Stejně jak u předchozího případu celou modelovou situací by pozitivně ovlivnilo pořízení plánované investice simulátoru s kratší dobou odepisování a vhodnou metodou odepisování. Uplatnění paušálního výdaje na dopravu podle § 24 odst. 2 písm. zt) místo skutečných výdajů je také možné alternativní řešení snížení daňového základu.

#### **4.3.4 Varianta zdanění pro společnost s ručením omezeným ve všech letech se stejným hospodářským výsledkem**

	2013	2014	2015	2016	Celkem
Výnosy	4 500 000	4 500 000	4 500 000	4 500 000	18 000 000
Náklady	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	16 000 000
Odpisy	52 727	54 736	29 981	14 272	151 716
Hospodářský výsledek	447 000	445 000	470 000	485 000	1 847 000
Sazba daně PPO	19 %	19 %	19 %	19 %	
Daň z PPO	<b>84 930</b>	<b>84 550</b>	<b>89 300</b>	<b>92 150</b>	<b>350 930</b>

Zdroj: vlastní zpracování

V současné době jsou příjmy fyzických osob z podnikatelské činnosti zdaňovány rovnou daní 15 %. U právnických osob je sazba daně 19 %. Zatížení daní u právnických osob je podstatně vyšší než u fyzických osob. Podíl na zisku je zdaňován 15 % srážkovou daní. Podnikatel – fyzická osoba může využít všechny zákonné nástroje ke snížení základu daně, slev na dani i daňového zvýhodnění. Podnikání v právní formě fyzických osob z tohoto porovnání zdanění vychází velmi příznivě a především levněji.

#### **4.4 Zhodnocení aspektů přechodu z daňové evidence na podvojný účetnictví**

Přechodem na účetnictví firma splnila podmínku vést účetnictví k účasti v operačním programu pro školící střediska. Vedením účetnictví podnikatel zároveň získává ucelenější a přehlednější informace o stavu a pohybu majetku a závazků, o nákladech a výnosech, o výsledku hospodaření. Účetní informace podávají kvalitní obraz o ekonomické situaci firmy a na jejichž základě lze získat všestranné podklady pro rozhodování.

Daňová evidence nemůže vyhovět požadavkům kladeným na účetnictví. Sleduje jen údaje, které se týkají peněžních toků. Ani nesplňuje kritéria úplnosti a nepřetržitosti. Netvoří souvislý celek. Položkový stav majetku a závazků lze zjistit, pokud se daňová evidence vede průběžně a řádně, jinak jen až inventarizací.

Kladnou stránkou se jeví výhoda nenáročnosti vedení daňové evidence. Podnikatelé jsou schopni často si ji vést sami. Účetnictví je administrativně náročnější, vyžaduje odbornost. Z praktického hlediska je vhodnější při větším obratu.

Projekt převodu z daňové evidence do účetnictví v podmínkách konkrétní firmy ukázal, že vhodně rozložení daňové zátěže není tak nevýznamné a z hlediska prezentace ekonomických výsledků může být užitečné. Účetní případy ve firmě nejsou složité, opakující se a firmu administrativně hodně nezatíží. Podnikatel vedením účetnictví má z více hledisek lepší možnost kontroly.



## 5 Závěr

Bakalářská práce je věnována problematice přechodu z daňové evidence na účetnictví. Projekt byl zaměřen na převod daňové evidence na účetnictví pro svářečskou školu. V práci jsou využity mé praktické zkušenosti s realizací tohoto projektu z mého pracovního působení v tomto vzdělávacím zařízení.

Pomoc podnikatelským subjektům čerpáním dotací v rámci strukturálních fondů EU je směřována k jejich ekonomickému růstu. Vedení účetnictví je jedním ze stanovených podmínek pro získání finančních prostředků prostřednictvím čerpání dotací ze strukturálních fondů EU. Podle předpisů zmíněných v teoretické části práce lze dobře aplikovat v praxi příslušná ustanovení pro provedení převodu z daňové evidence do účetnictví.

V praktické části je realizován projekt přechodu z daňové evidence na účetnictví v konkrétním vzdělávacím zařízení a provedena analýza jednotlivých složek majetku a závazků zjištěných inventarizací. Pro vlastní praktickou aplikaci je důležitá příprava převodu. Pro snadnější její provedení je vhodné mít pečlivě vedenou daňovou evidenci. Je vypracován převodový můstek a sestavena zahajovací rozvaha po převodu k 1. 1. 2013. Hlavní kniha je otevřena zaúčtováním jednotlivých položek majetků a závazků. Přílohou práce jsou doporučené vzory formulářů rozvahy a výkazu zisků a ztráty v jejich zkráceném rozsahu a přílohy, které se poprvé použijí pro účetní závěrku roku 2013 – viz přílohy č. 12 až č. 14.

Podnikatele vždy zajímá, jaká je daňová zátěž. Např. jak se změní daň z příjmu fyzických osob při vedení účetnictví. Na základě požadavku podnikatele bylo také provedeno srovnání vypočtené daně z příjmů právnické osoby s daňovým zatížením fyzické osoby. Srovnání všech variant uvádí tabulka č. 5.1 pod tímto odstavcem. Při výběru vhodné varianty daňové optimalizace je nutné dobře uvážit všechna hlediska, která jej ovlivňují. Vztít nejen v úvahu podnikatelskou strategii firmy, ale rovněž sledovat připravované legislativní změny při rozhodování vybrané varianty pro daňovou optimalizaci. Kdyby naše politická reprezentace zjednodušila legislativu spojenou s administrativou při zakládání obchodních společností a změnila systém zdaňování např.

vyplácení obchodních podílů, pak mohlo být i přitažlivé přejít i na jinou právní formu podnikání, např. založit společnost s ručením omezeným.

**Tab. 5.1 Srovnání všech variant daňové zatížení**

	2013	2014	2015	2016	Celkem 2013-2016
Daňová evidence <sup>*)</sup>	7 767	7 467	11 187	13 542	39 963
4.3.1 Varianta jednorázového zahrnutí	175 857	7 467	11 187	13 542	208 053
4.3.2 Varianta rovnoměrného rozložení ZD do 3 let	57 897	66 447	70 167	13 542	208 053
4.3.3 Varianta rovnoměrného rozdělení daňové zátěže do 4 let	49 797	49 497	53 202	55 557	208 053
4.3.4 Varianta zdanění pro s.r.o.se stejným hospodářským výsledkem	84 930	84 550	89 300	92 150	350 930

Zdroj: vlastní zpracování

Z výše uvedené tabulky vyplývá, že pokud dojde k zamítnutí dotace a podnikatel bude nucen vést podvojně účetnictví dle účetních předpisů dalších 5 let, bude to mít negativní dopad na jeho ekonomickou situaci. Vedení účetnictví se podnikateli vyplatí pouze tehdy, když realizace investice bude spolufinancována pomocí dotací.

Na úplný závěr ještě poznámka k dotacím ze strukturálních fondů. Získání prostředků z unijních fondů není snadné. Čerpání unijních dotací je doprovázeno od podání žádosti a její schválení, až do ukončení realizace záměru, velkou administrativní byrokracií. Není ani výjimkou opožděné finanční plnění čerpání. Pro podnikatele uplyne poměrně dlouhá doba, v lepším případě několik měsíců, než dostane finanční plnění. Vyžaduje to vynaložit velké úsilí, energii, jeho čas pro splnění požadavků na předkládané dokumenty, které musí být správné pro žádanou výši dotace a samozřejmě s dodržením časového harmonogramu. Nakonec na úhradu závazků zpravidla z již rozběhlých akcí musí podnikatel mít a zpočátku použít své vlastní finanční prostředky, které nezbytně potřebuje

---

<sup>\*)</sup> viz příloha č. 9

na jiné záležitosti. Z tohoto hlediska by určitě stálo za průzkum a provést šetření, jak jsou vysoké náklady vynaloženého úsilí, času a prostředků ve finančním vyjádření, čeho se týkají a v čem jsou zcela zbytečné. Toto se týká nejen žadatele, ale také ministerstev a všech zainteresovaných institucí. Nakonec se tak synergický efekt „ztrácí“.

Částečným řešením by mohlo být zkorigování vynucených administrativních činností do předepsaných formulářů i sjednocení postupů do souladu s normami jakosti ISO. Podnikatelům by jistě napomohlo v podnikání odstranění těchto byrokratických bariér.

Za úvahu by také stála úprava legislativních předpisů, která by umožnila návrat z vedení účetnictví do daňové evidence z důvodu zamítnuté dotace.

## Seznam použité literatury

1. HAKALOVÁ, Jana a Yveta PŠENKOVÁ. *Daňová evidence*. 1. vyd. Ostrava: Ediční středisko VŠB-TU Ostrava, 2008. 104 s. ISBN 978-80-248-1798-9.
2. KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů 2012*. 9. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 712 s. ISBN 978-80-7357-744-5.
3. MACHÁČEK, Ivan a kolektiv autorů. *Meritum Daň z příjmů 2012*. 9. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012, 606 s. ISBN 978-80-7357-730-8.
4. PELECH, Petr a Vladimír PELC. *Daně z příjmů: s komentářem 2012*. 12. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 1 079 s. ISBN 978-80-7263-742-3.
5. *ZÁKONY I/2013, sborník úplných znění zákonů daňových, účetních a souvisejících předpisů*. 1.vyd. Český Těšín: PORADCE s. r. o., 2013. 624 s. MK ČR E 8272. ISSN 1802-8268.
6. *ZÁKONY II/2013, sborník úplných znění zákonů obchodního, občanského a trestního práva a souvisejících předpisů*. 1.vyd. Český Těšín: PORADCE s. r. o., 2013. 736 s. MK ČR E 8272. ISSN 1802-8276.

## Seznam zkratk

ANB	Authorized National Body (autorizované národní místo členského státu pro certifikaci svářečského personálu)
CWS	ANB Czech welding society ANB (Česká svářečská společnost ANB)
ČNB	Česká národní banka
ČPZP	Česká průmyslová zdravotní pojišťovna
ČR	Česká republika
ČSN	Česká státní norma
ČÚS	České účetní standardy
DE	Daňová evidence
DoPP	Dohoda o provedení práce
DPH	Daň z přidané hodnoty
EU	Evropská unie
EWf	European federation for welding (Evropská svářečská federace EWF)
IAB	International Authorization Board (Mezinárodní organizační rada IAB)
Kč	Korun českých
MD	Má dáti
MF	Ministerstvo financí
MSP	Malé a střední podniky
Např.	Například
odst.	Odstavec
OPPI	Operační program Podnikání a inovace
písm.	písmeno
RBP	Revírní bratrská pokladna
Sb.	Sbírky
SP	sociální pojištění
s. r. o.	společnost s ručením omezeným
Tzv.	tak zvaný
Tab.	tabulka
ZD	základ daně
ZP	veřejné zdravotní pojištění

## Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO), má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci, budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 10. května 2013

  
.....  
jméno a příjmení studenta

## **Seznam příloh**

Příloha č. 1: Struktura obchodního majetku

Příloha č. 2: České účetní standardy

Příloha č. 3: Převodový můstek upravující převody jednotlivých složek majetku a závazků z daňové evidence do účetnictví a jejich daňový dopad

Příloha č. 4: Konečný zůstatek účtu 491 100 – Účet individuálního podnikatele ke dni převodu

Příloha č. 5: Převodový můstek s převody jednotlivých složek majetku a závazků a jejich daňový dopad

Příloha č. 6: Hlavní kniha s počátečními stavy účtů

Příloha č. 7: Sestavení zahajovací rozvahy – aktiva

Příloha č. 8: Sestavení zahajovací rozvahy – pasíva

Příloha č. 9: Výpočet daně z příjmu fyzických osob v daňové evidenci ve 4 letech

Příloha č. 10: Přehled odepisovaného dlouhodobého hmotného majetku dle odpisových skupin v jednotlivých letech životnosti.

Příloha č. 11: Účtový rozvrh při otevření účetních knih

Příloha č. 12: Rozvaha ve zjednodušeném rozsahu

Příloha č. 13: Výkaz zisku a ztráty ve zjednodušeném rozsahu

Příloha č. 14: Příloha k účetní závěrce